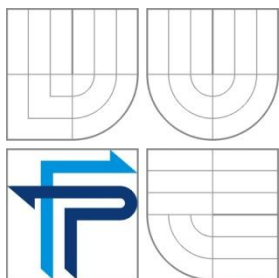


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
DEPARTMENT OF FINANCE

APLIKACE SMLOUVY MEZI ČESKOU REPUBLIKOU A RAKOUSKOU REPUBLIKOU O ZAMEZENÍ DVOJÍMU ZDANĚNÍ

APPLICATION OF THE CONVENTION BETWEEN THE CZECH REPUBLIC AND THE
REPUBLIC OF AUSTRIA FOR AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE
BACHELOR THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

RENÁTA PŘECHOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

ING. KAREL BRYCHTA, PH.D.

BRNO 2009

Anotace

Bakalářská práce se zabývá problematikou aplikace Smlouvy mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění na dosahované příjmy daňových rezidentů z druhého smluvního státu. Obsahuje obecný výklad o historii a významu SZDZ, dále výklad k vybraným článkům SZDZ mezi Českou republikou a Rakouskou republikou. Práce prezentuje řešení problému mezi jurisdikcí zdroje a jurisdikcí rezidence, zabývá se též výkladem principu zákazu diskriminace. V závěrku analytické části vysvětluje a porovnává princip jednotlivých metod vyloučení dvojího zdanění a zabývá se detailněji metodou, která se aplikuje při zdaňování rezidenta České republiky s příjmy ze zdrojů v Rakouské republice. Práce komparací zdanění rezidenta ze smluvního a z nesmluvního státu prokazuje oprávněnost existence smluv o zamezení dvojímu zdanění jako prostředku podpory mezinárodní výměny zboží, služeb a pohybu osob.

Annotation

The present thesis deals with the articles of the double taxation agreement concluded between the Czech Republic and the Republic of Austria. Its aim is to highlight the solution of problems concerning the jurisdiction in the state of source and the jurisdiction in the state of residence. It shows how the methods to prevent double taxation are to be applied. It compares the differences in tax obligation of a resident of a country with which the Czech Republic has not concluded an agreement on precluding double taxation with the obligation of a resident of the Republic of Austria, which is a contracting country. It proves the justification of the existence of agreements on precluding double taxation by means of concrete examples and points out the necessity of their continual updating.

Klíčová slova

Rezident, nerezident, smluvní stát, nesmluvní stát, stálá provozovna, zdroj příjmů, zákaz diskriminace, příjmy z nemovitého majetku, zisky podniků, dividendy, úroky, licenční poplatky, příjmy ze zaměstnání, tantiémy, ostatní příjmy, metody zamezení dvojímu zdanění, metoda vynětí, metoda zápočtu, výměny informací.

Key words

Resident, nonresident, contracting state, non-contracting state, permanent establishment, source of income, non-discrimination, income from immovable property, business profits, dividends, interest, royalties, income from employment, directors's fees, other income, methods for elimination of double taxation, exemption method, credit method, exchange of information.

Bibliografická citace

PŘECHOVÁ, R. *Aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou a Rakouskou republikou*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2009. XY s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Karel Brychta, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně.

Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem v práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb. O právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Pelhřimově, dne 26. května 2009

.....

Podpis

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu mé bakalářské práce, Ing. Karlu Brychtovi, Ph.D., za cenné připomínky a rady k obsahu i formě mé bakalářské práce i za ochotu, se kterou se mi při jejím vypracování věnoval. Mé poděkování patří též MMag. Ulrichu Pauggerovi za odborné konzultace v oblasti rakouského daňového práva.

OBSAH

1	Úvod.....	11
1.1	Cíle.....	11
1.2	Metody použité při zpracování práce.....	12
2	Východiska bakalářské práce	14
2.1	Vývoj v oblasti mezinárodního zdanění	15
2.2	Prameny práva v oblasti mezinárodního zdanění	16
2.2.1	Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	16
2.2.2	Zákon o daních z příjmů	19
2.2.3	Pokyny vydané Ministerstvem financí.....	20
2.3	Vybrané základní pojmy	20
2.3.1	Daňový rezident a nerezident.....	20
2.3.2	Zdroj příjmů	25
2.3.3	Stálá provozovna	26
2.3.4	Poplatník a plátce daně.....	26
3	Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Rakouskou republikou.....	28
3.1	„Původní smlouva“	28
3.2	„Nová smlouva“	28
3.2.1	Důvody vzniku nové smlouvy	28
3.2.2	Rozdíly oproti původní smlouvě	29
4	Zdaňování příjmů rezidenta Rakouské republiky	31
4.1	Příjmy ze závislé činnosti	31
4.1.1	Osvobození.....	31
4.1.2	Základ daně	32
4.2	Příjmy z nemovitého majetku	34
4.2.1	Příjmy z užívání nemovitostí	34
4.2.2	Příjmy z prodeje nemovitostí	35
4.3	Zisky podniků	35
4.4	Tantiémy	38
4.5	Dividendy a podíly na zisku	39
4.6	Úroky	40
4.7	Licenční poplatky	41

5	Metody vyloučení dvojího zdanění u daňových rezidentů.....	43
5.1	Metoda vynětí	43
5.1.1	Vynětí úplné	43
5.1.2	Vynětí s výhradou progrese	44
5.2	Metoda zápočtu.....	45
5.2.1	Metoda zápočtu úplného	45
5.2.2	Metoda zápočtu prostého	46
6	Příklad.....	48
6.1	Určování daňové povinnosti u daňového rezidenta Rakouska	48
6.1.1	Určování rezidentství	48
6.1.2	Příjmy ze závislé činnosti v ČR	49
6.1.3	Podíly na zisku	50
6.1.4	Příjmy z prodeje podílu na obchodní společnosti se sídlem v ČR.....	51
6.1.5	Příjmy z užívání a z prodeje nemovitostí umístěných v ČR	52
6.1.6	Náhrady za poskytnutí práva na užití předmětu průmyslového vlastnictví.....	53
6.1.7	Příjmy z podnikání	54
6.1.8	Pronájem movité věci.....	55
6.1.9	Úroky z poskytnutých úvěrů	55
6.1.10	Odměny členů orgánů právnických osob	56
6.2	Rekapitulace pro sestavení daňového přiznání na území ČR.....	58
6.3	Výpočet celkové daňové povinnosti pana Wagnera, rezidenta Rakouské republiky	60
6.3.1	Výpočet daňové povinnosti pana Wagnera, rezidenta Rakouské republiky, vztahující se k příjmům ze zdrojů na území ČR.....	60
6.3.2	Výpočet daňové povinnosti pana Wagnera v Rakousku, rezidenta Rakouska, v zemi jeho daňové rezidence	61
6.3.3	Zhodnocení účinnosti zamezení dvojího zdanění	64
6.4	Výpočet celkové daňové povinnosti pana Wagnera, rezidenta z nesmluvního státu, též rezidenta ČR.....	65
6.4.1	Závěr z komparace	66
7	Návrhy a doporučení	67
7.1	Nerezidenti ČR ze smluvních států.....	67
7.2	Plátce daně	69
7.3	Rezidenti ČR s příjmy ze zdrojů ze zahraničí.....	70
8	Závěr.....	72

9	Seznam tabulek	74
10	Seznam použitých zkratk	75
11	Seznam použitých zdrojů	76
12	Seznam příloh	78

1 Úvod

Žijeme v době pokračujícího trendu celosvětového propojování ekonomických a společenských struktur nazývaného globalizace. Tento trend má mimo jiné za následek vznik nadnárodních společností, které ovládají většinu výrobních odvětví i značnou část oblasti terciální sféry. Tyto nadnárodní společnosti působí v různých právních formách na mnoha světových trzích. S jejich rozmístěním souvisí i migrace osob za prací – přemísťování vrcholových i středních řídicích pracovníků mezi jednotlivými státy. Zmíněná pracovní migrace se ovšem týká též různých dělnických profesí. Tyto skutečnosti se odráží i v nutnosti existence a dostupnosti jasně stanovených a přehledných pravidel, která určují, zda pouze stát daňové rezidence nebo i stát zdroje má nárok na zdanění jednotlivě vyjmenovaných dosažených příjmů a jakým způsobem dojde v zemi rezidence k vyloučení dvojího zdanění nebo alespoň k jeho minimalizaci. Jestliže by nebyla možnost aplikovat mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, vedl by téměř každý příjem z kontraktu uskutečněného v jiné zemi, než v zemi daňové rezidence, ke dvojímu zdanění. Tato skutečnost jednoznačně vyplývá ze široce upravených definic daňového rezidenta a široce vymezených příjmů ze zdrojů pro daňové nerezidenty, které jsou obsaženy ve vnitrostátních právních systémech jednotlivých států. Hlavním smyslem mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění je tedy podpořit mezinárodní výměnu zboží a služeb, pohyb kapitálu a osob a to prostřednictvím vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmu, popřípadě majetku.

1.1 Cíle

Cílem mé práce je shrnutí aktuálních teoretických poznatků k problematice zamezování dvojího zdanění mezi dvěma smluvními státy a jejich následná aplikace. Dílčími cíli bude prezentovat řešení kolizních situací mezi mezinárodní smlouvou a vnitrostátní úpravou. Zároveň bude bakalářská práce hodnotit pravidlo pro stanovení rezidentství spojené s celosvětovou daňovou povinností a to zejména v nejednoznačných případech. V další části se bakalářská práce se zaměřuje na:

- jednotlivé články smlouvy a jejich dopad na zdaňování příjmů,
- komparaci se zdaněním rezidenta z nesmluvního státu,
- porovnání jednotlivých metod vyloučení dvojího zdanění.

V praktické části bude řešena:

- kolize při stanovení místa rezidentství mezi vnitrostátními předpisy obou smluvních států a její řešení prostřednictvím aplikace SZDZ,
- zdaňování vybraných druhů příjmů nerezidenta ze zdrojů na území ČR a komparace se zdaňováním rezidenta z nesmluvního státu,
- výpočet celosvětové daňové povinnosti rezidenta ČR,
- výpočet celosvětové daňové povinnosti rezidenta Rakouské republiky,
- vyloučení dvojího zdanění metodou zápočtu prostého v ČR,
- vyloučení dvojího zdanění metodou vynětí s výhradou progrese a metodou zápočtu prostého v Rakousku.

V závěru práce je věnována pozornost vyhodnocení výsledků komparace, možné optimalizaci, definování úskalí mezinárodního zdanění, možnosti sjednocení postupů v rámci EU.

1.2 Metody použité při zpracování práce

V této práci je využívána zejména metoda analyticko–syntetická¹ spočívající v získání celkového přehledu a soustředění se na části, které jsou významné. S využitím tohoto přístupu je mj. identifikován a analyzován vztah mezi smlouvou a vnitrostátním předpisem. Na tomto základě je pak vystaven teoretický přehled o působení smlouvy o zamezení dvojímu zdanění na zdaňování příjmů plynoucích z jednoho nebo druhého smluvního státu.

Induktivní metoda, která spočívá nejprve ve zkoumání a analýze jednotlivých jevů a v sestavení jejich jednotlivých vztahů a poté v následném zobecnění pravidla a jeho přezkumu v praxi², nachází v této práci rovněž široké uplatnění. Tato metoda je využita i při hodnocení konkrétních druhů příjmů, na které se smlouva a vnitrostátní předpis

¹ POKORNÝ, Jiří. Úspěšnost zaručena. 1. vydání. Brno: CERM, 2004. 207 s. ISBN 80 – 7204 – 948 – X. str. 53.

² tamtéž, str. 53.

vztahuje. Z uvedeného vychází i identifikace toho, které pravidlo, tj. zda pravidlo jurisdikce zdroje, nebo jurisdikce rezidence, smlouva stanoví pro zdanění jednotlivých druhů příjmů.

Aplikována je rovněž metoda komparativní, spočívající v porovnávajícím způsobu poznávání a shledávání shod, podobností a rozdílů. Logicko–systematická metoda³ je aplikována zejména při tvorbě závěrů z analýzy faktů.

³ POKORNÝ, Jiří. Úspěšnost zaručena. 1. vydání. Brno: CERM, 2004. 207 s. ISBN 80 – 7204 – 948 – X. str. 53.

2 Východiska bakalářské práce

Rakouská republika je třetí největší zahraniční investor v ČR. Obchodní oddělení rakouského velvyslanectví v Praze uvádí, že na českém trhu je činných kolem 2500 rakouských společností, okolo 800 z celkového uváděného počtu tvoří skutečně významné projekty na území ČR. Velmi silně zastoupeny jsou rakouské banky a pojišťovny, služby, realitní kanceláře, konzultační firmy a rafinerie OMV, obchodní řetězce, ale i firmy v průmyslu, strojírenství a stavebnictví.

Tab. 2.1 Nejvýznamnější rakouští investoři v České republice

Investor	Sektor	Česká pobočka nebo partner
Erste Bank Sparkassen	Bankovníctví	Česká spořitelna
Bank Austria Creditanstalt	Bankovníctví	HVB Bank
Raiffeisenbank	Bankovníctví	Raiffeisenbank, e-banka
Bramac Dachsysteme	Stavební materiály	Bramac
Duropack	Papírenství a obaly	Bupak
Franz Haas Waffelmaschinen Industrie	Strojírenství	Haas Profile
Greiner Extrusion	Strojírenství	Greiner nástrojárna
Holzindustrie Schweighofer	Zpracování dřeva	Holzindustrie Schweighofer Ždírec
Kronospan	Zpracování dřeva	Kronospan Jihlava
Orsil	Stavební materiály, sklo	Orsil ČR
Voest Alpine	Zpracování kovů	Voest Alpine Stahl
Wienerberger Ziegelindustrie	Stavební materiály	Wienerberger cihlářský průmysl
Baumax	Obchodní řetězec	Baumax
Spar	Obchodní řetězec	Interspar
OMV	Čerpací stanice	OMV Praha
Strabag (Bau Holding Development)	Stavebnictví	Strabag ČR, a.s.

Pohled na české investice v Rakousku, kde je evidováno asi 130 společností, které působí na rakouském trhu a jako společník je uváděna osoba s bydlištěm v ČR, dokazuje, že aktivní vystupování druhého státu je v relaci ČR – Rakousko dosti jednostranné. Při hodnocení vzájemného hospodářského a ekonomického vztahu je

neopomenutelný i fakt, že rakouský trh práce je pro občany ČR přístupný bez pracovního povolení až po sedmi letech od vstupu do EU, tedy od roku 2011.⁴

Shrnutím lze však konstatovat, že hospodářská spolupráce obou zemí je hodnocena jako velice významná, tomu odpovídá i četnost aplikace SZDZ mezi Rakouskou a Českou republikou.

2.1 Vývoj v oblasti mezinárodního zdanění

Počátek historie uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění je datován do poslední třetiny 19. století. Jednalo se především o ujednání o zamezení dvojího zdanění, které bylo součástí jiných smluv, nejčastěji smluv o přátelství a vzájemné pomoci. K výraznějšímu rozšíření uzavírání těchto smluv došlo ve druhé polovině 20. století. Československá republika zahájila uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění již v meziválečném období. V té době byly uzavřeny smlouvy s Jugoslávií, Polskem a Rumunskem. Hospodářskou politikou totalitního státu byla uzavřená ekonomika, proto další jednání o uzavření SZDZ přibývala až počátkem 70. let. Toto snažení souviselo s pokusem zvýšit konkurenceschopnost ekonomiky prostřednictvím jejího částečného otevření. I přesto bylo využití SZDZ v období komunistické diktatury pouze sporadické. Počátek 90. let, kdy docházelo v České republice postupně k rozvoji tržní ekonomiky, byl obdobím řady vyjednávání s významnými státy světa, aby mohly být odstraněny překážky pro vzájemné investice. Významným krokem v oblasti mezinárodního zdaňování byla skutečnost, že ČR převzala již uzavřené mezinárodní smlouvy po rozdělení Československa, samozřejmě se souhlasem smluvních partnerů. Vnitrostátní právo České republiky kopírovalo vývoj v nárůstu počtu mezinárodních smluv. Do doby, než byly uzavřeny SZDZ s nejvýznamnějšími státy světa, existovala jednostranná opatření směřující k zamezení dvojího zdanění. Do roku 2000 existovala možnost použít metodu prostého zápočtu daně zaplacené i v těch státech, se kterými nebyla uzavřena SZDZ. V případě daně ze závislé činnosti byla dokonce umožněna metoda úplného vynětí příjmů. Po roce 2000 už bylo uzavřeno mnoho SZDZ. Riziko

⁴ /online/ MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ. Rakousko: Obchodní a ekonomická spolupráce s ČR. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz>. Poslední úprava. 23.3.2009

případu dvojího zdanění bylo nižší než časté zneužívání jednostranného režimu prostřednictvím jurisdikcí států s nulovým nebo velmi nízkým zdaněním příjmů a proto byla zrušena výše uvedená úprava z české jurisdikce. Přístup České republiky do EU znamenal pouze minimální omezení suverenity ČR při ukládání přímých daní a to směrnicemi týkajícími se společného systému zdanění mateřských a dceřiných společností.⁵

Česká republika má k 1.1. 2009 uzavřeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku se 75 státy. V Evropě je pouze Lichtenštensko státem, se kterým ČR SZDZ uzavřenu nemá. Dále existuje řada nesmluvních států zejména v Jižní Americe, kde se nachází pouze dva státy, se kterými má ČR smlouvu uzavřenou – Brazílie a Venezuela. Další nesmluvní státy jsou v Asii, např. Irák, Írán, Sýrie, Saudská Arábie, Pákistán, Barma, Kambodža a v Africe, např. Alžírsko, Mali, Súdán, Libye, Angola, Etiopie.⁶

2.2 Prameny práva v oblasti mezinárodního zdanění

Základním pramenem práva v oblasti mezinárodního zdanění jsou mezinárodní smlouvy dvoustranné a mnohostranné, dále nařízení a směrnice EU, resp. komunitární právo. V oblasti vnitrostátního práva je takovýmto pramenem především Ústava ČR a zákony, zejména v oblasti právní úpravy daní.

2.2.1 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Ústava České republiky v člancích 10 až 10b **prohlašuje ratifikované mezinárodní smlouvy za součást právního řádu ČR a předepisuje jejich aplikační přednost před vnitrostátními zákony.** Podle Ústavy České republiky náleží pravomoc sjednávat a ratifikovat mezinárodní smlouvy prezidentu republiky. Ratifikací se rozumí konečné ústavní potvrzení podepsané a schválené mezinárodní smlouvy a vyjadřuje se jí souhlas českého státu být vázán takovouto smlouvou. V praxi dochází k tomu, že

⁵ SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008. 326 s. ISBN 80-7357-354-6. str. 11.

⁶ JANDA, Karel. Zdaňování příjmů ze zahraničí. Daně, účetnictví vzory a případy, 2008, roč. 2008, č. 7, s. 2 – 67. ISSN 1213-9270. str. 56.

sjednávání některých mezinárodních smluv může prezident přenést na vládu nebo s jejím souhlasem na jednotlivé členy vlády. Přípravu a projednávání návrhu na sjednání mezinárodní smlouvy zabezpečuje vždy gestor, jímž je zpravidla příslušné ministerstvo. Jestliže mezinárodní smlouva náleží mezi ty smlouvy, které jsou uvedeny v Čl. 49 Ústavy České republiky, vyžaduje se k jejich ratifikaci prezidentem republiky, resp. před ní, souhlas obou komor Parlamentu České republiky. Projednávání mezinárodní smlouvy v orgánech Parlamentu České republiky se řídí Ústavou České republiky a jednacími řády obou komor parlamentu. Po schválení a ratifikaci musí být mezinárodní smlouva ještě stanoveným způsobem vyhlášena a teprve poté se stává součástí českého právního řádu (jde v podstatě o obdobu vyhlásování zákonů).

Význam smluv o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ)

Hlavní význam SZDZ spočívá v řešení situace, kdy si nárok na zdanění celosvětových příjmů uplatňují, z důvodu široké definice pojmu rezident ve svých vnitrostátních předpisech obě smluvní země. Smlouva stanoví pravidla, po jejichž aplikaci bude přičteno rezidentství pouze jedné zemi. Smlouva u jednotlivých druhů příjmů pak buď umožní jeho zdanění pouze státu rezidence nebo přizná právo zdanit i státu zdroje, ale zároveň stanoví, jakým způsobem dojde v zemi rezidence k zamezení, nebo alespoň k minimalizaci dvojího zdanění. Nástrojem řešení vyloučení dvojího zdanění jsou dvě metody postupu vyloučení, z nichž každá má dvě variantní řešení:

1) vynětí příjmů plynoucích ze zahraničí ze zdanitelných příjmů rezidenta:

- a) vynětí úplné
- b) vynětí s výhradou progresu

2) zápočet daně zaplacené v zahraničí na daňovou povinnost rezidenta:

- a) zápočet plný
- b) zápočet prostý.

SZDZ uvádí v jednom ze závěrečných článků, obvykle Čl. 22, metodu, kterou je rezident daného smluvního státu povinen použít. Podrobnější popis fungování jednotlivých metod a porovnání jejich výhodnosti bude předmětem kapitoly 5 práce (str. 43 a násl.).

V jednom z ustanovení SZDZ je dále zakotven **princip zákazu diskriminace**, kdy smlouva stanoví, jak uvádí V. Sojka: „...*státní příslušníci a stálé provozovny podniků smluvního státu nesmějí být při zdaňování příjmů podrobeni tíživějšímu a nevýhodnějšímu zdanění a s ním spojeným povinnostem pouze z důvodu svého zahraničního bydliště nebo sídla nebo odlišného občanství.*“⁷ Článek 23 SZDZ s Rakouskem obsahuje v odstavci 5 ustanovení, které předepisuje aplikaci zákazu diskriminace i na veškeré daně ukládané smluvními státy. V. Sojka k tomu uvádí: „*Dopady smlouvy zde tedy zcela mimořádně přesahují i na daně nepřímé a převodní.*“⁸

Dalším, neopomenutelným významem SZDZ je snaha o zamezení tzv. cenovým transferům zisku, ke kterému dochází při obchodech mezi majetkově a personálně spojenými podniky tak, že ceny za obchody jsou sjednávány v závislosti na výši daňového zatížení jednotlivých států. SZDZ definuje, kdy se jedná o majetkově a personálně spojené osoby a umožňuje správcům daně stanovit u nich takový základ daně, aby byl očištěn od deformací vytvořených neobvyklými cenami při jejich vzájemných transakcích.⁹ Někdy je však v praxi těžké stanovit, co je cena obvyklá, neboť stále více odvětví, jak bylo již zmíněno v úvodu, je ovládáno několika málo nadnárodními společnostmi. Podniky nadnárodních skupin však spolu obchodovat musí také. Pro jejich jistotu byla vypracována směrnice OECD pro nadnárodní podniky a daňové správy, která definuje možné základní metody cenotvorby mezi spojenými podniky. Jedná se o tyto metody¹⁰:

- Metoda srovnatelné nezávislé ceny (Die Preisvergleichsmethode).
- Metoda ceny při opětovném prodeji (Wiederverkaufspreismethode).
- Metoda nákladů a přírážky (Die Kostenaufschlagsmethode).
- Metoda rozdělení zisku (Die Gewinnteilungsmethode).
- Transakční metoda čistého rozpětí (The transactional net margin method).

⁷ SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008. 326 s. ISBN 80-7357-354-6. str. 222.

⁸ tamtéž, str. 222.

⁹ tamtéž, str. 201.

¹⁰ SCHUCH, Josef a ZEHETNER, Ulf. Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht. 1. vydání. Wien: LINDE VERLAG WIEN, 2001. 479 s. ISBN 3-7073-0263-6.

Tato problematika je však natolik specifická a rozsáhlá, že je mimo kapacitní možnosti této práce se jí dále podrobněji věnovat.

2.2.2 Zákon o daních z příjmů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p. (dále jen ZDP) stanovuje pravidla, kdy se poplatník stává rezidentem ČR a kdy nerezidentem ČR, kdy vzniká nerezidentu ČR stálá provozovna na našem území, jaké příjmy se považují za příjmy ze zdrojů v České republice. Na poplatníky z nesmluvních států je nutno aplikovat veškerá ustanovení ZDP, která se týkají mezinárodního zdaňování. Pro rezidenty ze smluvních států výše popsaná pravidla a veškerá ostatní obsažená v ZDP zůstávají v platnosti pokud nestanoví relevantní smlouva o zamezení dvojího zdanění něco jiného. To nevyplývá pouze z Čl. 10 Ústavy ČR, ale přímo i z ustanovení § 37 ZDP. SZDZ může v porovnání se ZDP stanovit jiná pravidla (např. jiné definice pojmů, jiné podmínky vzniku stálé provozovny, atd.).

O tom, ve které zemi budou jednotlivé příjmy ze zdrojů z ČR zdaňovány, opět rozhoduje smlouva, ale pokud by určitý zdroj příjmů ZDP neobsahoval, nemůže být zdaňován na území ČR, ani kdyby SZDZ tuto možnost zdanění ve státě zdroje stanovovala. V. Sojka k dané problematice uvádí: „*Smlouvy dávají smluvním státům právo na zdanění určitých příjmů, pokud je však stát ve své legislativě nezakotví, k jejich zdanění nedojde. Fakticky tak i zde platí, že SZDZ nemůže ukládat subjektům žádné další povinnosti nad rámec jejich vnitrostátní legislativy smluvních států.*“¹¹

V souvislosti se zdaňováním nerezidentů a to zejména právnických osob je také velmi důležitý § 19 ZDP, který obsahuje osvobození, týkající se např. příjmů z dividend a jiných podílů na zisku, osvobození příjmů plynoucích z úroků z úvěrů, půjček a osvobození příjmů mateřské společnosti při převodu podílu v dceřinné společnosti. ZDP obsahuje v neposlední řadě řadu ustanovení, které se vztahují na rezidenty ČR (kteří se jimi eventuálně stali na základě aplikace dané smlouvy), kteří dosahují příjmů ze zahraničí. Tato ustanovení obsahují způsob stanovení základu daně, pravidla

¹¹ SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008. 326 s. ISBN 80-7357-354-6. str. 22.

přepočtu příjmů dosažených v zahraničí na českou měnu, sazbu daně, způsob vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí. Důležitým ustanovením jsou dále povinnosti stanovené plátcům, kteří vyplácí příjmy ze zdrojů na území ČR poplatníkům – nerezidentům ČR, jedná se zejména o aplikaci tzv. srážkové daně a zajištění daně.

2.2.3 Pokyny vydané Ministerstvem financí

Význam pro danou oblast mají též pokyny, vydané v kompetenci, kterou ministerstvu financí uděluje ustanovení § 38 odst. b) ZDP. Jde např. o pokyny D-286 (Pokyn ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR) nebo o Opatření MF č.j. 05/13 797/2008 – 152 z února 2008, které bylo aplikována ve zdaňovacím období 2008 k odstranění tvrdosti u zaměstnanců nerezidentů.

2.3 Vybrané základní pojmy

Pro správnou aplikaci ustanovení právních norem vztahujících se k danému tématu je nutné znát jimi používanou terminologii. Podstatná část z ní je uvedena dále.

2.3.1 Daňový rezident a nerezident

ZDP ve svém § 2 rozděluje poplatníky daně z příjmů fyzických osob a v § 17 poplatníky daně z příjmů právnických osob na poplatníky, kteří mají na území České republiky tzv. **celosvětovou povinnost** – tento typ poplatníků je obvykle označován jako **rezident ČR** a na poplatníky, které mají vůči ČR pouze **povinnost zdaňovat zde příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky** – ti jsou označováni za **nerezidenty ČR**. Zákon neuvádí přímo označení daňový rezident a daňový nerezident, ale jak ve své knize uvádí V. Sojka: „*Zákon o dani z příjmů vymezuje rozsah daňové povinnosti jednotlivých daňových subjektů přímo, určením kritérií pro zařazení do jedné z obou skupin*“¹². SZDZ definuje výraz rezident jako osobu, která je podle právních předpisů smluvního státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu bydliště nebo stálého pobytu a pakliže by se tato osoba stala dle vnitrostátních předpisů smluvních států rezidentem obou států, stanoví smlouva hodnotící pravidla, na základě kterých je

¹² SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008. 326 s. ISBN 80-7357-354-6. str. 13.

určen pouze jeden stát rezidence. V souladu s článkem 10 Ústavy ČR a § 37 ZDP má definice ze SZDZ přednost před vnitrostátní úpravou.

Daňový rezident – fyzická osoba podle zákona o daních z příjmů

Za daňového **rezidenta – fyzickou osobu** – považuje ZDP (viz § 2) nejen osobu, která má na **území ČR své bydliště**, ale také osobu, která se zde **zdržuje „obvykle“**, tj. alespoň 183 dnů v kalendářním roce. Z toho vyplývá, že **daňovým rezidentem ČR může být občan ČR, ale i občan jiného státu.**

Znění § 2 ZDP je následující:

(2) Poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů ze zahraničí.

*(4) Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích, do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl **trvale** se v tomto bytě zdržovat.*

Bližší vysvětlení některých pojmů podává i Pokyn D-300 MF čj. 15/107 705/5006, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Ten uvádí následující:

- 1. Stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. má-li zde rovněž manželku, děti, rodiče, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (podnikání, zaměstnání apod.).*

2. *Dojde-li u poplatníka ke změně v rozsahu povinností vůči České republice v průběhu zdaňovacího období v důsledku změny bydliště, posuzuje se jeho statut za příslušné části roku samostatně. V případě vzniku neomezené daňové povinnosti v České republice v důsledku skutečnosti, že se zde poplatník obvykle zdržuje, uplatní se tento statut po celé zdaňovací období.*

Z dikce zákona a z textu metodického pokynu vyplývá, že se **občan z nesmluvního státu** stane daňovým rezidentem České republiky **zpětně**, již od začátku zdaňovacího období (tj. po celý kalendářní rok), jestliže bude na území ČR pobývat souvisle nebo v několika obdobích déle než 183 dní v kalendářním roce. Pakliže si poplatník pronajme na území České republiky byt, v němž má úmysl se **trvale** zdržovat, opět se z něho stane daňový rezident České republiky. V praxi činí určitý problém výklad termínu „trvale“, v současné době se ustálilo pravidlo, že trvalost lze vykládat jako určitý předpoklad dlouhodobosti pobytu a existence okolností, které tomu nasvědčují (občan nesmluvního státu získá zaměstnání na území ČR, pronajme si zde byt a přestěhuje se do něho z celou rodinou). V souladu s pokynem D-300 se ale stane daňovým rezidentem až za tu **část období, od kdy** získal bydliště na území ČR¹³.

Daňový nerezident – fyzická osoba podle zákona o daních z příjmů

Daňového nerezidenta – fyzickou osobu – vymezuje § 2 odst. 3 ZDP negativně tak, že za něj označuje každou osobu, kterou nelze podřadit pod definici rezidenta:

Poplatníci neuvedení v odstavci 2 nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§22). Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.

Zákon stanoví výjimku pro poplatníky, kteří na území ČR studují nebo se zde léčí, tato výjimka je pochopitelná, neboť na území ČR nepobývají za účelem provozování

¹³ VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. Cizinci a daně. 2. vydání. Praha: ASPI, 2005. 152 s. ISBN 80-7357-118-8. str. 21.

výdělečné činnosti, ale nacházejí se zde v pozici klientů vzdělávacích či zdravotnických zařízení.¹⁴

Daňový rezident – fyzická osoba podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a Rakouskem

Článek 4 SZDZ řeší problematiku rezidentství, **nezasahuje** do vnitrostátních zákonů obou smluvních států, které stanovují podmínky, za nichž je určitá osoba daňově posuzována jako rezident¹⁵ a stanoví:

1. Výraz „rezident smluvního státu“ označuje pro účely této smlouvy každou osobu, která je podle právních předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu....

Tento článek řeší dále **konflikt případného dvojího rezidentství**, který vzniká z důvodu široce upravených definic rezidentství ve vnitrostátních předpisech smluvních států. Při určování rezidentství nastává složitá situace zejména u fyzických osob. Proto smlouva v odstavci 2, stanovuje následující postup pro určení rezidentství:

2. Jestliže osoba je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, bude její postavení určeno následovně:

- a) předpokládá se, že tato osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k dispozici stálý byt, jestliže má k dispozici stálý byt v obou státech, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů).*

Pravidlo **střediska životních zájmů** je v praxi obvykle ve sporných případech pro určení daňového rezidentství rozhodující. Zásadní je tedy určení, ve kterém z obou států má fyzická osoba užší osobní a ekonomické vazby. Zkoumá se, ve které zemi má poplatník rodinu, kde je vykonáváno zaměstnání a charakter tohoto zaměstnání, místo, kde má zřízeny bankovní účty, kulturní a jiné aktivity.

¹⁴ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008. 326 s. ISBN 80-7357-354-6. str. 16.

¹⁵ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. vydání. Olomouc: ANAG, 2009. 421 s. ISBN 978-80-7263-511-5. str. 45.

- b) *jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko svých životních zájmů nebo jestliže nemá k dispozici stálý byt v žádném státě, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje,*
- c) *jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem,*
- d) *jestliže je tato osoba státním příslušníkem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.*

Z citace textu smlouvy je patrné, že SZDZ vždy rozhodne o zemi rezidence.

Daňový rezident – právnická osoba

Daňového rezidenta, právnickou osobu vymezuje § 17 odst. 3 ZDP následovně:

Poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“), mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

K interpretaci termínu „místo vedení“ vydalo Ministerstvo financí v roce 2000 Sdělení MF ČR č.j. 251/122 867/2000 k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, ve kterém uvádí: *Místo vedení lze definovat jako místo, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná k provádění průmyslové a obchodní činnosti podniku jako celku a která nemohou být na nižších úrovních řízení měněna.* Sdělení dále vysvětluje: *Cílem zavedení kritéria „místa vedení“ do našeho daňového práva je rovněž poskytnutí dalšího nástroje správcům daně v postupu proti daňovým únikům formou spekulací či zastřenému stavu, jejichž podstatou je, že se subjekt formálně právně zaregistrovává v místě jiném a podle jiného právního řádu než v místě, v němž skutečně působí a jehož prostřednictvím jsou generovány zdanitelné příjmy.*

Toto ustanovení, které je v souladu i s Čl. 4 SZDZ **dává tedy možnost zdaňování celosvětových příjmů státu, ve kterém se skutečně nachází místo vedení**

společnosti. V případě, že by holdingová společnost měla formálně sídlo na území ČR, jejíž činnost spočívá zejména ve správě mateřských společností se sídlem v Rakousku a prokázalo by se, že jediným ředitelem společnosti je občan Rakouské republiky a tato společnost nemá na území ČR pronajaté žádné kanceláře nebo zaměstnance, rozhodnutí jsou tedy činěna v Rakousku, tato holdingová společnost by byla rakouským daňovým rezidentem a to bez ohledu na formální sídlo. Toto byl pouze teoretický příklad, v praxi se často setkáváme s případy, kdy právnické osoby registrují svá sídla na území států, která jsou označovány za tzv. „daňové ráje“ . Jedná se o země jako např. Monako, Lucembursko, Bahamy, Bermudy, Kajmanské ostrovy. Důvodem této skutečnosti je nízké, případně nulové zatížení. Právě k předcházení takovýmto daňovým únikům, byl zaveden pojem „místo vedení“ i do vnitrostátní úpravy.

Daňový nerezident – právnická osoba

Daňového nerezidenta vymezuje § 17 odst. 4 ZDP následovně: *Poplatníci, kteří nemají na území České republiky své sídlo, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.*

2.3.2 Zdroj příjmů

V bodu 2.3.1 bylo uvedeno, že nerezidenti ČR mají povinnost zdanit na území ČR pouze příjmy ze zdrojů na území ČR. Tyto příjmy jsou definovány v ustanovení § 22 ZDP, které může být dále modifikováno - zpravidla zúženo - SZDZ. Dle tohoto ustanovení je pro určení zdroje příjmů důležité zjistit, kde je činnost, za které subjekt pobírá dani podrobené příjmy, prováděna. **Pravidlo místa provádění** je zásadní u příjmů vyplacených nerezidentovi ČR ze závislé činnosti, z poskytovaných služeb, z nezávislé činnosti, např. architekta, právníka apod., u příjmů z osobně vykonávané činnosti na území ČR veřejně vystupujícího umělce a spoluúčinkujících osob a z odměn členů statutárních orgánů a další orgánů právnických osob. U příjmů plynoucích z prodeje či z užívání nemovitého majetku je rozhodující **místo jeho umístění**. U příjmů typu licenčních poplatků, dividend, podílů na zisku, úroků, příjmů z užívání movitých věcí se tyto příjmy dle ZDP považují za příjmy ze zdrojů na území ČR, jsou-li **vypláceny rezidenty ČR** nebo stálými provozovny nerezidentů ČR.

2.3.3 Stálá provozovna

Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se dle § 22 odst. 1 písm. a) ZDP považují příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny. Vnitrostátní úprava definuje stálou provozovnu jako místo k výkonu činností nerezidentů na území ČR, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje. Jako stálá provozovna je definováno v ZDP též staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činnosti a služeb uvedených v odst. 1 písm. c) (tj. příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obchodní činnosti a obdobných činností poskytovaných na území ČR) a písm. f) bod 1 (z nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky) poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Toto ustanovení bude platit pro rezidenty z nesmluvních států. Pro rezidenta ze smluvního státu bude platit ustanovení obsažené ve SZDZ. Mnohé smlouvy modifikují vznik tzv. službové stálé provozovny a stavební stálé provozovny až po uplynutí doby 12 kalendářních měsíců. V praxi tak může dojít k situaci, kdy rezident z nesmluvního státu uzavře stavebně montážní kontrakt na území ČR s dobou trvání déle než 6 měsíců, na území ČR mu tímto kontraktem vznikne stálá provozovna a musí zde zdanit příjmy plynoucí z tohoto projektu, tzv. dosažené prostřednictvím této stálé provozovny. Naopak rezidentovi ze smluvního státu by tato povinnost po aplikaci příslušného článku vznikla až v případě stavebního kontraktu, který trvá déle než 12 měsíců. Detailněji je problematika „stálých provozoven“ pojednána v bodě 4.3 Zisky podniků této práce.

2.3.4 Poplatník a plátce daně

I při aplikaci zamezení dvojího zdanění je nutno rozlišovat mezi poplatníkem a plátcem daně. Poplatník je osoba, jejíž příjmy podléhají zdanění – v případě mezinárodního zdanění tedy rezident či nerezident, který dosahuje různých druhů příjmů. Plátce daně je zpravidla osoba, která mu zdanitelný příjem vyplácí a dle vnitrostátní úpravy ČR přitom

sráží daň pod vlastní majetkovou odpovědností. Odpovídá nejenom za správné uplatnění tuzemských zákonů, ale též za správnou aplikaci SZDZ při určení procentní sazby srážkové daně. Konkrétní povinnosti plátce daně budu zmiňovat v souvislosti s aplikací SZDZ u jednotlivých druhů příjmů.

3 Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Rakouskou republikou

V současné době účinná SZDZ s Rakouskou republikou odpovídá modelové smlouvě OECD, dle které je ve větší míře ponecháno právo zdanění zemi rezidence poplatníka.

3.1 „Původní smlouva“

Do konce roku 2007 se ve vzájemných vztazích mezi Českou republikou a Rakouskou republikou uplatňovala dříve sjednaná smlouva o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku, která byla zveřejněna ve Sbírce zákonů pod. č. 48/1979 Sb. (dále jen „původní smlouva“). Tato původní smlouva byla po rozdělení federace stejně jako všechny ostatní smlouvy uzavřené bývalým Československem převzata od 1. ledna 1993 tzv. sukcesí do právního řádu České republiky.

3.2 „Nová smlouva“

Nová Smlouva mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku vstoupila v platnost dne 22. března 2007 a začala se uplatňovat od 1. 1. 2008. Smlouva byla zveřejněna ve Sbírce mezinárodních smluv č. 31/2007, v Částce 21, rozeslané dne 22. května 2007.

3.2.1 Důvody vzniku nové smlouvy

Domnívám se, že důvodem vzniku nové smlouvy byla četnost jejího využívání v daňové praxi a z toho plynoucí nutnost její aktualizace a přizpůsobení současným zvyklostem v oblasti mezinárodního zdaňování. Obsah a členění nové smlouvy s Rakouskem vychází z modelové smlouvy OECD (Organizace pro evropskou spolupráci a rozvoj), jíž se Česká republika stala koncem roku 1995 dvacátým šestým členským státem¹⁶. Modelová smlouva OECD je určena pro smluvní státy srovnatelné hospodářské úrovně a akcentuje zdanění příjmů v zemi sídla či bydliště daňového poplatníka. ČR k některým článkům této vzorové smlouvy uplatnila výhrady, které

¹⁶ KYSELÁK, Pavel. Nová smlouva s Rakouskem. *Daně a právo v praxi*, 2007. roč. 12, č. 8, s. 18 – 26. ISSN 1211-7293. str.18.

byly publikovány ve Finančním zpravodaji č. 4/1996 pod č.j. 251/15 082/96. Tyto výhrady byly uplatněny i v nové smlouvě s Rakouskem.

3.2.2 Rozdíly oproti původní smlouvě

V identifikaci rozdílů uvedených níže není pojednáno o změnách formálních, spočívajících pouze ve změně označení, ale o faktických změnách, které znamenají stanovení nového pravidla či metody zdaňování.

V **Čl. 3 Všeobecné definice** je nově vymezen výraz „mezinárodní doprava“. Oproti původní smlouvě nová smlouva v **Čl. 5 Stálá provozovna** obsahuje bližší definici tzv. staveništní stálé provozovny jako staveniště nebo stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor s tím spojený. Ve stejném článku, ve třetím odstavci pod písmenem b) upravuje aktuální smlouva nově samostatně problematiku poskytování služeb a řeší ji obdobně jako § 22 odst. 2 ZDP, tzn. při poskytování služeb uplatňuje pro vznik tzv. „službové stálé provozovny“ časový test v délce šesti měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období. Původní smlouva speciální pojednání k příjmům ze služeb neobsahuje.

Čl. 10 - Dividendy uvádí nově dvě varianty zdanění (ve státě zdroje) u příjmů z dividend, které dosahuje rezident jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státě, jehož je společnost, která vyplácí dividendy, rezidentem.

Nová smlouva dále neobsahuje v souladu se vzorovou smlouvou OECD o zamezení dvojího zdanění Čl. 14 – Samostatné povolání. Tento druh příjmů fyzických osob z tzv. nezávislých povolání (např. nezávislá činnost architekta, lékaře, právníka, notáře apod.) pokrývá **Čl. 7 - Zisky podniků**. V této souvislosti je v nové smlouvě v Čl. 3 – Všeobecné definice doplněna definice výrazu „činnost“ – která zahrnuje vykonávání svobodného povolání a jiných činností nezávislého charakteru.

Nová smlouva s Rakouskem obsahuje v **Čl. 22 – Vyloučení dvojího zdanění** z hlediska rezidentů ČR zejména metodu prostého zápočtu (stará smlouva např. u příjmů ze závislé

činnosti a příjmů dosažených prostřednictvím stálých provozoven obsahuje metodu vynětí s výhradou progrese).

V **Čl. 23 – Zákaz diskriminace** obsahuje v současné době aplikovaná smlouva na rozdíl od původní smlouvy nové ujednání, a to ve třetím odstavci uvedeného článku. Dle tohoto odstavce úroky, licenční poplatky a jiné výlohy, které nejsou zahrnuty v problematice převodních cen a které uhradí rezident jednoho smluvního státu rezidentu druhého smluvního státu, budou daňově uznatelné u rezidenta prvního státu za stejných podmínek, jako by byly placeny rezidentu stejného státu. V původní smlouvě toto opatření chybělo, a tudíž tuto zásadu nebylo možné uplatnit vůči rezidentům Rakouska.¹⁷

¹⁷ KYSELÁK, Pavel. Nová smlouva s Rakouskem. *Daně a právo v praxi*, 2007. roč. 12, č. 8, s. 18 – 26. ISSN 1211-7293. str. 28.

4 Zdaňování příjmů rezidenta Rakouské republiky

V následující části je pojednáno o zdaňování příjmů rezidenta Rakouské republiky majících zdroj na území České republiky. Je zde provedena i komparace se zdaňováním rezidenta z nesmluvního státu.

4.1 Příjmy ze závislé činnosti

Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se dle § 22 odst. 1 písm. b) zákona ZDP u poplatníků nerezidentů ČR považují příjmy ze závislé činnosti (s výjimkou příjmů nerezidentů z osobně vykonávaných nebo na území ČR zhodnocovaných činností umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, kterým je stanoven jiný daňový režim), **která je vykovávána na území České republiky** nebo na palubách lodí či letadel, které jsou provozovány daňovými rezidenty ČR.

4.1.1 Osvobození

Dle § 6 odst. 9 písm. f) ZDP jsou od daně osvobozeny příjmy ze závislé činnosti, plynoucí nerezidentům ČR od zaměstnavatelů se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí (též nerezidentů), pokud časové období související s výkonem této činnosti nepřesáhne 183 dnů v jakémkoliv období 12 měsíců po sobě jdoucích. **Tato ustanovení jsou zásadní pro rezidenty z nesmluvních států. SZDZ s Rakouskem** obsahuje v článku 14 **obdobná pravidla** když stanovuje, že: *.. odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z důvodu zaměstnání vykonávaného v druhém smluvním státě podléhají zdanění jen v prvně zmíněném státě (státě rezidence), jestliže všechny následující podmínky jsou splněny:*

- a) *příjemce je zaměstnán v druhém smluvním státě po jedno nebo více období nepřesahující v úhrnu 183 dny v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období začínajícím nebo končícím v příslušném daňovém roce a*
- b) *odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem nebo za zaměstnavatele, který není rezidentem druhého státu a*
- c) *odměny nejdou k tíži stále provozovny, kterou má zaměstnavatel ve druhém státě.*

Způsob počítání lhůty 183 dní je identický jak v ZDP (zveřejněný v pokynu MF D-300) tak i v Čl. 14 SZDZ, do časového období 183 dní se zahrnují nejen všechny dny

fyzické přítomnosti daňového rezidenta na území ČR, včetně dnů příjezdů a odjezdů, včetně započatých dnů, ale i dny, které zahraniční rezident případně stráví mimo ČR, jako jsou soboty a neděle, státní svátky, dovolené, a služební cesty přímo spojené se zaměstnáním nerezidenta na území ČR, po kterých bylo v jeho zaměstnání na území ČR pokračováno. **Jako shrnutí** lze konstatovat, že rezidenti Rakouské republiky mají na území ČR osvobozeny příjmy ze závislé činnosti zde vykonávané po dobu kratší než 183 dní, pokud jsou jim vypláceny jiným nerezidentem (např. rakouskou společností – zaměstnavatelem), který nemá na území ČR stálou provozovnu **Toto shrnutí platí analogicky i pro rezidenty nesmluvních států.**

Osvobození se tedy nevztahuje na příjmy rakouského rezidenta a rezidenta z nesmluvního státu zaměstnaného u českého rezidenta nebo u stálé provozovny, která vznikla na území ČR zahraničnímu subjektu. Tyto příjmy podléhají zdanění v České republice od prvního dne.

4.1.2 Základ daně

Dílčím základem daně podle § 6 odst. 13 ZDP jsou hrubé příjmy ze závislé činnosti zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění. U daňového nerezidenta, na kterého se vztahuje zahraniční pojistné stejného druhu byl základem daně v roce 2008 příjem zvýšený o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojistné. V praxi toto prokazování činilo značné potíže, a proto byla novelou doplněna do zákona do § 6 odst. 13 ZDP právní fikce, že k hrubým příjmům se připočte částka odpovídající povinnému tuzemskému veřejnoprávnímu pojistnému a to i u zaměstnance, u něhož zaměstnavatel nemá povinnost platit povinné pojistné.¹⁸

Uplatnění nezdanitelných částek a slev na dani, odvod záloh na daň

Daňový nerezident smluvního i nesmluvního státu má právo na uplatnění téměř všech nezdanitelných částek uvedených v § 15 ZDP v rámci ročního zúčtování. Výjimka je obsažena v § 15 odst. 9 ZDP a vztahuje se na uplatnění odčitatelné položky zaplacených

¹⁸ RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. vydání. Olomouc: ANAG, 2009. 421 s. ISBN 978-80-7263-511-5. str. 113.

úroků z úvěrů a půjček poskytnutých na bytové účely. Na jejich uplatnění má daňový nerezident právo pouze, pokud úhrn jeho příjmů ze zdrojů na území ČR podle § 22 činí nejméně 90% všech jeho příjmů a uplatnit si je může pouze prostřednictvím podaného daňového přiznání.

V případě měsíční zálohy na daň z příjmů má daňový nerezident **jak ze smluvního, tak i z nesmluvního státu nárok pouze na základní slevu** na poplatníka a je-li nerezident studentem, pak i tuto slevu. Ostatní slevy, jako např. sleva na manželku, daňové zvýhodnění na dítě je umožněno pouze při splnění podmínky, kdy úhrn příjmů ze zdrojů z ČR musí představovat nejméně 90% všech příjmů nerezidenta. Z. Rylová k této problematice uvádí: *„I když smlouvy zabezpečují zásadu rovného nakládání a zakazují diskriminaci, přesto ani zaměstnancům, kteří přicházejí ze smluvních států nelze přiznat odpočty z titulu osobního stavu nebo povinností k rodině. To by bylo možné jen v případě, že by daná smlouva tyto slevy přiznala i rezidentům druhého smluvního státu.“*¹⁹

Způsob placení zálohy na daň a samotné placení daní není řešeno v SZDZ s Rakouskem, a proto je plně ponechán na vnitrostátní úpravě. Zda příjem ze zdroje na území ČR bude zdaněn zaměstnancem nebo plátcem jeho příjmů je upraveno v § 38c ZDP. Ten stanoví, že zahraničním plátcem daně může být nerezident, který zaměstnává na území ČR zaměstnance déle než 183 dnů a nerezident, který má na území ČR stálou provozovnu.

Povinností plátce je provést výpočet základu daně, srazit zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti a provést její odvod místně příslušnému správci daně. Jeho povinností je též provést roční zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob a vedení mzdových listů.

¹⁹RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. vydání. Olomouc: ANAG, 2009. 421 s. ISBN 978-80-7263-511-5. str. 113.

4.2 Příjmy z nemovitého majetku

Při klasifikaci, zda se jedná o příjmy z nemovitostí, je nutné aplikovat Čl. 6 SZDZ, který nařizuje použít k výkladu výrazu nemovitý majetek vnitrostátní právní předpis státu, ve kterém je nemovitost umístěna. V případě nemovitosti umístěné v ČR je tedy nutné použít vymezení pojmu nemovitosti dle § 119 odst. 2 z. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění p. p. (dále jen OZ). Správné posouzení, zda se jedná o nemovitý či movitý majetek je velmi důležité, neboť příjmy z movitého majetku, mající zdroj na území ČR, podléhají v ČR režimu srážkové daně, kdežto příjmy z nemovitého majetku by podléhaly režimu zajištění daně, které však v souladu s § 38e nelze aplikovat, jestliže zcizitel majetku je rezidentem členského státu Evropské unie.

4.2.1 Příjmy z užívání nemovitostí

Čl. 6 SZDZ s Rakouskou republikou dává právo na zdanění příjmu plynoucího z nemovitosti státu zdroje, v § 22 ZDP je tento druh příjmů vymezen jako zdroj příjmů na území ČR, tedy v případě příjmu **rakouského rezidenta i rezidenta z nesmluvního státu přiznává právo** zdanit tento druh příjmu České republice. K příjmům z užívání nemovitosti se nejčastěji řadí příjmy z pronájmu. V případě, kdy je vyplácen příjem z užívání nemovitostí rezidentu Rakouské republiky, není uživatel nemovitosti povinen v souladu § 38e odst. 2 ZDP provést zajištění daně. V praxi to znamená, že uživatel vyplácí majiteli nemovitosti 100% sjednaného nájemného a je povinností majitele nemovitosti, v uvažovaném případě rezidenta Rakouské republiky, řádně prostřednictvím daňového přiznání, zdanit tyto příjmy. Česká republika má uzavřenou SZDZ s každým státem, který je členem EU. Z toho vyplývá, že v případě kdy tento druh příjmů bude plynout rezidentovi z nesmluvního státu, je nájemce nemovitosti povinen provést zajištění daně dle § 38e ZDP. Oba poplatníci, jak rezident smluvního, tak i nesmluvního státu mají zároveň právo uplatnit si při výpočtu dílčího základu daně skutečné výdaje vynaložené na dosažení těchto příjmů, v případě, že by tyto výdaje byly nižší než 30% dosažených příjmů, bylo by pro tohoto poplatníka výhodnější uplatnit tzv. paušální výdaje.

4.2.2 Příjmy z prodeje nemovitostí

Bude-li se v souladu s Čl. 6 SZDZ jednat o příjmy z prodeje nemovitostí umístěných na území České republiky, jsou tyto příjmy definovány v § 22 ZDP jako zdroj příjmů na území ČR, ve SZDZ je jejich zdanění upraveno v Čl. 13 Zisky ze zcizení majetku. Vnitrostátní úprava i SZDZ opravňuje ke zdanění příjmů z prodeje nemovitostí umístěných na území ČR a z práv s nimi spojených stát zdroje, **tedy v případě příjmu rakouského rezidenta i rezidenta z nesmluvního státu přiznává právo zdanit tento druh příjmu České republice.** Na tyto příjmy se při splnění podmínek § 4 ZDP vztahuje osvobození. Kupující této nemovitosti nemá, dle § 38e odst. 2 ZDP povinnost provést zajištění daně, neboť poplatník – zcizitel, je rezidentem státu Evropské unie, v případě zcizitele z nesmluvního státu má kupující povinnost provést zmíněné zajištění (viz vysvětlení v bodě: 4.2.1., str. 34). V praxi to znamená, že prodávající vyplatí rezidentovi Rakouska celou kupní cenu a je pouze povinností zcizitele – poplatníka daně z příjmů, takto získaný příjem prostřednictvím podaného daňového přiznání zdanit a vypočtenou daň v řádném termínu odvést na příslušný účet správce daně. Poplatníkovi samozřejmě také přísluší právo stanovení základu daně dle § 10 odst. 4 ZDP, kdy dílčím základem daně je příjem snížený o výdaje prokazatelné vynaložené na jeho dosažení. Jsou-li výdaje spojené s příjmem z prodeje nemovitosti vyšší, k rozdílu se nepřihlíží.

4.3 Zisky podniků

Čl. 3 smlouvy – Všeobecné definice, stanovuje v odst. 1 písm. f), že výraz „podnik“ se vztahuje k vykonávání jakékoliv činnosti. Definice výrazu „činnost“ je obsažena v Čl. 3, v odst. 1 písm. k) a říká, že výraz „činnost“ zahrnuje vykonávání svobodného povolání nebo jiných činností nezávislého charakteru. Z této definice vyplývá, že Čl. 7 Zisky podniků se vztahuje na zdanění zisku, který plyne fyzickým nebo právnickým osobám z podnikání nebo z vykonávání samostatné výdělečné činnosti a jiné činnosti nezávislého charakteru. SZDZ dává právo zdanění k těmto druhům příjmů státu residence, ale pouze za podmínek, že rezident smluvního státu nevykonává v druhém smluvním státě svoji činnost prostřednictvím **stálé provozovny** (viz bod 2.3.3, str. 26). Pokud rezidentu jednoho smluvního státu stálá provozovna na území druhého smluvního státu vznikne, mohou být zisky zdaněny v tomto druhém smluvním

státě za podmínky, že stát zdroje využije svého práva zdanit tyto příjmy (§22 ZDP), avšak v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně. Druhý, třetí, čtvrtý odstavec Čl. 7 SZDZ se zabývá stanovením základu daně u stálé provozovny ve státě zdroje. Pro rozhodnutí, v jakém smluvním státě bude příjem zdaňován je tedy klíčové zjištění, zda vznikla či v budoucnu vznikne stálá provozovna na území druhého smluvního státu. V případě zdanění příjmů rezidenta Rakouské republiky za činnost prováděnou na území ČR je rozhodující Čl. 5 SZDZ, který definuje, že výraz „Stálá provozovna“ je **trvalé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku**. Tímto trvalým místem je zejména:

- a) závod,
- b) kancelář,
- c) továrna,
- d) dílna, a
- e) důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo těžby přírodních zdrojů.

V. Sojka dospěl analýzou textu Čl. 5 modelové smlouvy OECD, která je identická se zněním SZDZ mezi Rakouskou republikou a Českou republikou ke třem základním definičním znakům stálé provozovny:

1. **Lokalizace** – *existuje reálné, pevné „místo pro podnikání“, které je spojeno s konkrétní lokalitou. Může jít o spojení s nemovitostí, nebo prostě s určitým geografickým bodem či prostorem.*
2. **Stálost** – *toto místo je zřízeno nebo vzniklo se záměrem využívat jej pro podnikání k účelu nikoli přechodnému.*
3. **Účel** – *prostřednictvím takového „místa pro podnikání“ jsou vykonávány činnosti podniku daňového nerezidenta, který jej zřídil a tyto činnosti jsou vykonávány ve stálé provozovně.²⁰*

Jestliže by si tedy rezident Rakouské republiky otevřel továrnu na území České republiky s úmyslem trvale zde vyrábět obuv a nezaložil by zde podnik s vlastní právní

²⁰ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008. 326 s. ISBN 80-7357-354-6. str. 59.

subjektivitou, vznikla by mu na území ČR od prvního dne stálá provozovna. Podle § 33 odst. 3 z. č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění p. p., je povinen poplatník oznámit její vznik do 30 dní. V bodě 2.3.3, str. 26 byla zmíněna existence tzv. službových stálých provozoven. Ty SZDZ rozděluje na stálou provozovnu:

- a) *staveniště nebo stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor s tím spojený, avšak pokud takové staveniště, projekt nebo dozor trvá déle než dvanáct měsíců,*
- b) *poskytování služeb, včetně poradenských nebo manažerských služeb, podnikem jednoho smluvního státu nebo prostřednictvím zaměstnanců nebo jiných pracovníků najatých podnikem pro tento účel avšak pouze pokud činnosti takového charakteru trvají na území druhého smluvního státu po jedno nebo více období přesahujících v úhrnu šest měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období.*

Pod písmeno b) spadají tedy téměř jakékoli aktivity daňového nerezidenta na území ČR, nespádají-li do jiné kategorie příjmů (příjmy sportovců, příp. za know-how, které je podřazováno v systému mezinárodního zdanění za příjmy z licencí). Předmětem českého zdanění nerezidentů jsou **ale pouze služby fyzicky uskutečňované na území ČR**. Jako příklad lze uvést rezidenta Rakouské republiky, který poskytuje na území ČR odborné technické poradenství, nemá na území ČR pronajatou žádnou kancelář, denně dochází do společnosti, která si jeho služby objednala. Jestliže bude tuto poradenskou činnost poskytovat na území ČR déle než šest měsíců, vznikne mu na území ČR stálá provozovna. Jeho příjem dosažený prostřednictvím této stálé provozovny bude zdaněn na území ČR. Pokyn D-300 v komentáři k § 22 bodu 7 ZDP sděluje, že u stálé provozovny, jejíž existence závisí na době trvání, podléhají dani i příjmy dosažené do uplynutí této doby. Na rozdíl od stálé provozovny, uvedené v bodě a) není počítání lhůty 6 měsíců ovlivněno skutečností, že služby jsou prováděny na věcně či místně nesouvisejících kontraktech, avšak do lhůty 6 měsíců se nezapočítává doba, po kterou jsou služby přerušeny a nejsou poskytovány. Lze tedy shrnout, že „službové“ stálé provozovny vzniknou po uplynutí 6 měsíců v jakémkoli období 12 měsíců, při poskytování činnosti na území ČR, pokud není dána existence stálé provozovny

založené z vlastní iniciativy poplatníka s cílem nabízet a poskytovat služby neomezenému a předem nespecifikovanému okruhu odběratelů.

V případě písm. a), tzv. staveništní stálé provozovny jsou dle SZDZ s Rakouskem upravena pravidla tak, že k jejímu vzniku vede kontrakt trvající déle než 12 měsíců a dojde-li k přerušení prací i toto přerušení se do doby časového testu započítává. Časový test platí pro jeden projekt. V praxi to znamená, že rakouská stavební společnost může provádět na území ČR několik stavebně-montážních projektů, za podmínky, že ani jeden z nich nepřesáhne dobu 12 měsíců a tyto projekty spolu nesouvisí, může zde působit i několik let bez zdanění příjmů na území ČR (pakliže jí zde nevznikne stálá provozovna „kamenná“, jejíž prostřednictvím by nabízela služby neomezenému počtu zájemců). V článku 4 SZDZ jsou vydefinována absolutním výčtem typy působení nerezidenta na území druhého smluvního státu, při kterém stálá provozovna nevznikne.

Bude-li provedena komparace zdanění tohoto druhu příjmů mezi rezidentem smluvního a nesmluvního státu, základem by bylo porovnání vymezení pojmu stálá provozovna v ZDP a v SZDZ s Rakouskem. Definici stálé provozovny dle ZDP je věnován bod 2.3.3, str.26 Stálá provozovna. Časový test pro tzv. službové stálé provozovny je identický, pouze stálá provozovna „staveništní“ vznikne rezidentu Rakouské republiky o 6 měsíců později, než rezidentovi nesmluvního státu. V praxi se velmi často užívá aplikace **Čl. 5 bodu 4 SZDZ** s Rakouskem, kdy daňovému rezidentovi Rakouské republiky, jako smluvního státu, **nemůže vzniknout stálá provozovna** z činnosti na území ČR, která by poskytovala pro svého zřizovatele práce pouze tzv. přípravného a pomocného charakteru. Významný rozdíl ovšem spočívá v povinnosti plátce provést zajištění daně v případě plnění ve prospěch poplatníků, nerezidentů ČR, kteří nejsou rezidenty členského státu EU nebo EHP.

4.4 Tantiémy

Za tantiémy jsou považovány odměny členů kolektivních orgánů typu správní a dozorčí rady a v českém prostředí i např. odměny členů představenstva na dosaženém zisku. SZDZ přiznává právo zdanění státu, jehož rezidentem je vyplácející společnost, tedy státu zdroje. Tohoto práva využívá ČR zahrnutím tantiém jako zdroje příjmů v ZDP v § 22 odst. 1 písm. g) bodu 6 ZDP. Příjem z tantiém je pak zdaňován srážkovou daní

ve výši 15 % dle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 a povinnost daň srazit a odvést má, pod svou majetkovou odpovědností plátce, tj. vyplácející společnost. Daň musí být dle § 38d ZDP sražena při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka a odvedena místně příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl plátce povinen provést srážku daně. Zde se aplikují stejná pravidla na rezidenta smluvního i nesmluvního státu.

4.5 Dividendy a podíly na zisku

Zdanění tohoto druhu příjmů je upraveno v Čl. 16. Pod pojem dividenda smlouva podřazuje v Čl. 16 odst. 3 **příjmy z akcií nebo z jiných práv spojených s podílem na zisku, jakož i jiné příjmy, které jsou podrobeny stejnému daňovému režimu** jako příjmy z akcií podle právních předpisů státu, jehož je společnost vyplácející příjem rezidentem. Z této definice vyplývá, že v případě SZDZ s Rakouskem se pod pojem dividendy zahrnuje nejen podíl na zisku a dividenda z akcií, ale také např. vypořádací podíl, podíl na likvidačním zůstatku, zisk vyplacený tichému společníkovi, které podléhají v ČR stejnému daňovému režimu. Smlouva stanovuje několik způsobů zdanění, které je závislé na procentní výši vlastnických podílů. Je-li skutečný vlastník **společnost**, která vlastní nejméně 10 % procent kapitálu společnosti vyplácející dividendy, tyto dividendy podléhají zdanění jen ve smluvním státě, jehož je skutečný vlastník dividend rezidentem. V případě, že česká společnost bude vyplácet podíl na zisku společníkovi, právnické osobě se sídlem v Rakousku, která vlastní 45% na české s.r.o., bude mít právo zdaňovat pouze stát residence.

Změníme-li u tohoto příkladu pouze výši vlastnického podílu na kapitálu na 5%, využívá právo zdanit ČR v ZDP § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3.

Osvobození uvedené v § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 ZDP nelze pro tuto dividendu uplatnit. Podmínkou pro osvobození je, že mateřská společnost má předepsanou právní formu, která je obdobná společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti či družstvu, společnost je rezidentem EU a vlastní nejméně 10% podíl na základním kapitálu po dobu nejméně 12 měsíců, toto pravidlo může být splněno i následně. Znění zákona je v souladu se Směrnicí Rady 90/435/EHS ze dne 23. 7. 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností z různých členských států.

V případě, že není dosaženo osvobozujících kritérií, měla by být dividenda zdaněna srážkou ve výši 15%, avšak SZDZ má aplikační přednost, a proto bude dividenda zdaněna pouze 10 %, které **předepisuje** smlouva. Způsob sražení a odvodu daně je upraven v § 38d odst. 2 ZDP a je odlišný v závislosti na formě cenného papíru. Další způsob zdanění souvisí opět s existencí stálé provozovny. Má-li rezident Rakouské republiky na území ČR stálou provozovnu, ke které se váže vlastnictví akcií či podílů, bude mít právo zdanit opět stát zdroje. SZDZ se dá aplikovat pouze za splnění podmínky skutečného vlastníka dividendy.

Zásadní odlišností mezi zdaněním rezidenta ze smluvního a nesmluvního státu je rozdílná výše sazby daně a opět za předpokladu, že s každým státem, který je členem EU má ČR uzavřenou SZDZ, nelze uplatnit osvobození dle §19 odst. 1 písm. ze), neboť nebude naplněna definice mateřské a dceřinné společnosti tak, jak ji předepisuje ZDP v § 19 odst. 3 písm. b) a c) a tedy výplata dividendy ve prospěch rezidenta z nesmluvního státu bude na území ČR podléhat zdanění vždy.

4.6 Úroky

Čl. 17 smlouvy se zabývá zdaňováním úroků. SZDZ zahrnuje pod výraz „úroky“ příjmy z pohledávek jakéhokoli druhu, ať zajištěných či nezajištěných zástavním právem na nemovitosti majících či nemajících právo účasti na zisku a zvláště, příjmy z vládních cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů. SZDZ výslovně stanovuje, že pod pojem úroky nespádají tzv. „sankční úroky“. Článek 11 ve svém odstavci 1 jednoznačně přiznává právo zdanění státu rezidence. Výjimku stanoví smlouva pouze pro úroky, kde jde o úročení pohledávek spojených s činností stálé provozovny. Je-li skutečným vlastníkem příjmů z úroků rezident Rakouska, který má v České republice stálou provozovnu a půjčka se vztahuje k činnosti této stálé provozovny, použije se pro uplatnění zdanění Čl. 7 Zisky podniků nebo Čl. 14 Příjmy ze zaměstnání.

Další speciální ustanovení se týká např. situace, kdy stálá provozovna německé kapitálové společnosti, zřízená v Rakousku přijme půjčku od české společnosti, na

placené úroky se bude uplatňovat SZDZ mezi ČR a Rakouskou republikou, ne smlouva mezi ČR a SRN.

V případě výplaty úroků z úvěrů a půjček ve prospěch rezidenta z nesmluvního státu, dojde ke zdanění srážkovou daní ve výši 15 % na území ČR. Výjimka obsažená v § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP se opět nemůže vztahovat na rezidenta z nesmluvního státu, neboť jednou z podmínek osvobození je výplata společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU nebo nově od 1. 1. 2009 rezidentem Švýcarské konfederace, Norska nebo Islandu (se všemi těmito státy má ČR uzavřenu SZDZ).

4.7 Licenční poplatky

Zdaňování licenčních poplatků je upraveno v Čl. 12 SZDZ. Tento článek ve svém odstavci 3 definuje obsah výrazu „licenční poplatky“ a podřazuje pod něj platby, které dělí na poplatky průmyslového nebo kulturního charakteru a přiznává jim odlišný režim. Kulturní licenční poplatky mohou být zdaněny pouze ve státě rezidence, průmyslové pak i ve státě zdroje. Poplatky průmyslového charakteru zahrnují platby jakéhokoli druhu obdržené jako náhrada **za užití nebo za právo na užití** (nejedná se tedy o úplný převod práva) jakéhokoli patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, počítačového programu nebo průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké. Důležité je i doplnění, že ve smlouvách užívaný pojem není omezen pouze na práva evidovaná ve veřejných registrech.²¹ ČR využila své právo na zdanění a jako zdroj příjmů jsou platby za průmyslové poplatky zakotveny v § 22 odst. 1 písm. g), bod 1, 2 a 5. Domnívám se, že v praxi tak nejčastěji dochází k platbám za využití know-how, softwaru, pronájmu movitých věcí na území ČR, užívání ochranné známky, jejichž vlastníkem je rezident Rakouské republiky. Pokyn D-300 k § 22 ZDP v bodě 3 uvádí, že za příjmy z úhrad počítačových programů (software) se nepovažují příjmy plynoucí z poskytování počítačového programu určeného pro širokou distribuci uživatelům (tzv. krabicový software).

²¹ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008. 326 s. ISBN 80-7357-354-6. str. 172.

Pro přiblížení způsobu aplikace SZDZ je uvažován následující příklad: rakouský daňový rezident bude fakturovat české společnosti operativní pronájem kopírovacího stroje, umístěného na území ČR a poplatek za právo na užívání ochranné známky. V souladu s Čl. 12 SZDZ a § 22 ZDP budou tyto příjmy zdaněny na území ČR. Způsob zdanění je uveden v § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 a 2 – kde zákon předepisuje srážkovou daň ve výši 15 %, plátce uplatní aplikační přednost SZDZ, která výši sazby této daně modifikuje na 5 %. Daň bude povinna česká společnost - plátce srazit dle § 38d odst. 1 ZDP nejpozději v den, kdy se o závazku v souladu se zákonem o účetnictví účtuje a odvést na účet příslušného správce daně do konce kalendářního měsíce, který následuje po měsíci, v němž byla provedena srážka daně.

Platby za kulturní poplatky v sobě zahrnují náhrady za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů a filmů nebo pásek pro televizní nebo rozhlasové vysílání. Platby rakouským rezidentům takového druhu nemohou být dle SZDZ zdaněny ve státě zdroje, ale pouze ve státě rezidentství.

Výjimka z výše uvedeného režimu je opět spojená s existencí stálé provozovny, SZDZ ji uvádí v Čl. 12 odst. 5, který stanovuje, že jestliže má příjemce, daňový rezident jednoho smluvního státu, stálou provozovnu v druhém smluvním státě a ve spojení s ní právo nebo majetek, které dávají vznik licenčním poplatkům, se skutečně vážou k této stálé provozovně, použijí se na takovéto příjmy ustanovení Čl. 7 Zisky podniků. A stejně jako u zdanění úroků i v případě zdanění licenčních poplatků, pakliže by německá společnost měla zřízenou stálou provozovnu na území ČR, k jejíž tíži by byly účtovány licenční poplatky např. za užití ochranné známky rezidenta Rakouské republiky, aplikovala by se SZDZ mezi ČR a Rakouskou republikou. V případě příjmů rezidenta z nesmluvního státu, se oba druhy licenčních poplatků, v souladu s již zmíněným zněním § 22 ZDP považují za příjmy ze zdrojů na území ČR a tedy i z příjmu z licenčních poplatků tzv. „kulturního“ typu bude vybírána srážková daň ve výši 15% na území ČR.

5 Metody vyloučení dvojího zdanění u daňových rezidentů

V úvodu bakalářské práce byly souhrnně uvedeny metody vyloučení dvojího zdanění. Nyní budou vybrané metody specifikovány podrobněji. V některých z uvažovaných případů bylo použito pro větší názornost zdanění ve státě rezidence - ČR období 2007, kdy se daň z příjmů fyzických osob počítala tzv. progresivní sazbou. Pro zjednodušení a přehlednost nebyly aplikovány možné slevy, bonusy a odčitatelné položky.

5.1 Metoda vynětí

Metoda vynětí příjmů dosažených v zahraničí se vyskytuje už jen ve starších smlouvách (SRN, Velká Británie) a to pouze **pro jiné příjmy než příjmy z dividend, úroků a licenčních poplatků.**²²

5.1.1 Vynětí úplné

Podstata této metody spočívá v nezdanění příjmů ve státě, kde je jejich příjemce rezidentem, neboť se předpokládá jejich zdanění ve státě zdroje.²³ Dalo by se i říci, že se jedná o jakousi formu osvobození v zemi rezidence a dochází zcela k zamezení dvojímu zdanění, mohlo by ale také dojít i ke dvojímu nezdanění. Tento případ by nastal v okamžiku, ve kterém by smlouva dávala právo zdanění státu zdroje, ale ten by toto právo ve svém vnitrostátním předpise neuplatnil nebo by daný příjem osvobodil.

Příklad: Matyáš F. má dílčí základ daně z podnikání v ČR ve výši 1.000.000,-- Kč. V Brazílské federativní republice má stálou provozovnu. Její příjmy, snížené o výdaje, představují částku Kč 300.000,--.

Výpočet DPFO 2009:

Základ daně v ČR	1.000.000,--
Základ daně v Brazílii.....	300.000,--
Celkový základ daně.....	1.300.000,--

²² SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008. 326 s. ISBN 80-7357-354-6. str. 37.

²³ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. vydání. Olomouc: ANAG, 2009. 421 s. ISBN 978-80-7263-511-5. str. 220.

Úplné vynětí příjmy z Braz.....-	300.000,--
Výsledný základ daně	1.000.000,--
Daň (sazba 15%).....	150.000,--

Metoda úplného vynětí odstraňuje dvojí zdanění. K přesnému posouzení výhodnosti by bylo nutné znát výši zdanění v Brazílii. Tato metoda je optimální v okamžiku, kdy stát zdroje má nižší sazbu daně než stát rezidence nebo způsob stanovení základu daně a případných odčitatelných položek ve státě zdroje je vůči poplatníkovi méně přísný, než vnitrostátní předpis.

Tuto metodu uplatňuje Česká republika v současné době pouze ve smlouvě s Brazílskou federativní republikou.

5.1.2 Vynětí s výhradou progresu

Princip metody vynětí s výhradou progresu sice také spočívá ve výsledném nezahrnutí příjmů ze zahraničí do základu daně v zemi rezidence, ale přesto výsledné zdanění ostatních příjmů je těmito vyňatými příjmy ovlivněno. Toto ovlivnění nastává v zemi rezidence jen pokud je zde skutečně vybírána daň progresivní sazbou (v ČR uplatňovaná do roku 2007). ZDP ve svém § 38f odst. 6 stanovuje tzv. metodu zprůměrováním: *Z ostatního příjmu poplatníka se vypočte daň sazbou daně zjištěnou ze základu daně nesníženého o vyjmuté příjmy ze zdrojů v zahraničí.*

Příklad: Matyáš F. má dílčí základ daně z podnikání za rok 2007 v ČR ve výši 1.000.000,-- Kč. V Rakouské republice má stálou provozovnu. Její příjmy, snížené o výdaje představují částku Kč 300.000,--.

Výpočet DPFO 2007:

Základ daně v ČR	1.000.000,--	
Základ daně v Rakousku.....	300.000,--	
Celkový základ daně.....	1.300.000,--	
Daň z celosvět. příjmů.....	376.436,--	
Zprůměrovaná sazba daně.....	28,96%	(376.436,--/1.300.000,-- * 100)
Vynětí příjmů	300.000,--	
Výsledný základ daně.....	1.000.000,--	
Daň (28,96%).....	289.600,--	

Z tohoto příkladu je patrné, že metoda vynětí z výhradou progrese způsobí vyšší procento zdanění, neboť příjmy z ČR zdaňuje sazbou, která by připadla na příjmy dosažené celosvětově. V roce 2008 a v roce 2009 však tato metoda má u rezidenta ČR stejné účinky jako metoda vynětí úplného, neboť v ČR není stanovena sazba progresivně.

5.2 Metoda zápočtu

Tato metoda spočívá v zahrnutí celosvětových příjmů do zdanění v zemi rezidence, kdy výslednou daňovou povinnost z těchto celosvětových příjmů lze snížit o daň, která byla uhrazena v zahraničí, v souladu se příslušnou SZDZ. ZDP zná dvě metody zápočtu.

5.2.1 Metoda zápočtu úplného

Z. Rylová k této metodě uvádí: „*Princip úplného zápočtu spočívá v tom, že se k zápočtu uzná celá daň zaplacená z daného příjmu v zahraničí. To ve svém důsledku může vést k tomu, že odečet daně zaplacené v zahraničí sníží ve státě rezidenta i daň, která připadá na zcela jiné příjmy.*“²⁴

Příklad: Matyáš F. má dílčí základ daně z podnikání za rok 2007 v ČR ve výši 1.000.000,-- Kč. Ve smluvním státě má stálou provozovnu. Její příjmy, snížené o výdaje představují částku Kč 300.000,--. SZDZ předepisuje metodu zápočtu úplného. Daň zaplacená ve smluvním státě představuje částku Kč 80.000,--.

Výpočet DPFO 2007:

Základ daně v ČR	1.000.000,--
Základ daně ze sml.státu.....	300.000,--
Celkový základ daně.....	1.300.000,--
Daň z celosvět. příjmů.....	376.436,--
Zaplacená daň ve sml. státě.....	- 90.000,--
Daň v ČR.....	286.436,--

Výhodnost této metody je opět zcela závislá na daňové sazbě a způsobu stanovení základu daně v zahraničí, stejně jako na existenci progresivního zdanění a výši sazby

²⁴RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. vydání. Olomouc: ANAG, 2009. 421 s. ISBN 978-80-7263-511-5. str. 225.

daně ve státě rezidence. Bude-li uvažovaný příklad převeden do výpočtu daně za rok 2008, kdy je platná sazba daně v ČR 15 %, tedy v uvažované zemi rezidence je sazba nižší než v uvažovaném smluvním státě zdroje, daň zaplacená v zahraničí by byla vyšší, než by byla daň ze stejné výše příjmů v České republice. Tak by došlo ke snížení daňového příjmu České republiky.

5.2.2 Metoda zápočtu prostého

Této metodě se budu věnovat podrobněji, neboť se jedná o metodu, která se aplikuje u všech nově uzavíraných SZDZ při zdaňování celosvětových příjmů rezidenta ČR. Příkladem je i Nová SZDZ mezi Rakouskou republikou a Českou republikou.

Opatření, na jehož základě dochází k zamezení dvojího zdanění nebo alespoň k jeho významné minimalizaci je obsaženo v Čl. 22 SZDZ mezi ČR a Rakouskou republikou. Tento článek přímo stanovuje samostatně pro rezidenta Rakouské republiky a samostatně pro rezidenta České republiky konkrétní metodu, kterou lze pro vyloučení dvojího zdanění pro daný druh příjmu použít.

V případě příjmů rezidenta České republiky je stanovena metoda prostého zápočtu. Ta spočívá v zahrnutí příjmů ze zdrojů z Rakouské republiky do celosvětového daňového základu českého rezidenta a v **možnosti zápočtu daně zaplacené v Rakousku na výslednou daňovou povinnost z celosvětových příjmů. Výše, která může být započtena je však limitována výší daně, která by na tento příjem připadla z celosvětové daňové povinnosti, stanovené a vypočtené dle ZDP.** Přesnější postup k praktickému uplatnění této, ale i ostatních metod vyloučení dvojího zdanění je upraven v §38f ZDP. Ten dále předepisuje, že za příjmy ze zdrojů ze zahraničí se pro účely vyloučení dvojího zdanění rozumí příjmy, které podléhají zdanění v zahraničí v souladu s uzavřenou mezinárodní smlouvou, **snížené o související náklady stanovené podle ZDP.** Zákon prikazuje poplatníkovi **nepřebírat základ daně** tak, jak byl vypočítán dle zahraničních předpisů, ale ukládá jeho modifikaci dle tuzemských daňových předpisů s upřesněním, že odčitatelné položky a položky snižující základ daně podle zahraničních právních předpisů nelze při stanovení základu daně dle ZDP použít.

Tato metoda zabraňuje snižování výnosů států rezidentství v důsledku vysokého zdanění ve státě zdroje.

Příklad: Matyáš F. má dílčí základ daně z podnikání za rok 2009 v ČR ve výši 1.000.000,-- Kč. V Rakouské republice má stálou provozovnu. Její příjmy, snížené o výdaje představují částku Kč 300.000,--. Nová SZDZ, účinná od 1. 1. 2008 předepisuje metodu zápočtu prostého. Daň zaplacená ve smluvním státě představuje částku Kč 80.000,--.

Výpočet DPFO 2009:

Základ daně v ČR	1.000.000,--
Základ daně ze sml.státu.....	300.000,--
Celkový základ daně.....	1.300.000,--
Daň z celosvět. příjmů.....	195.000,--
Daň připadající na příjmy z Rak.	45.000,--
Daň v ČR.....	150.000,--

Výpočet daně, připadající na příjmy ze smluvního státu:

$195.000 / 1.300.000 = 0,15\%$
 $300.000 \times 0,15 = 45.000$

Z daně zaplacené v Rakousku – Kč 80.000,-- lze započíst na celkovou daňovou povinnost nejvýše Kč 45.000,--.

Na základě výsledků předchozích příkladů je možné seřadit výše zmíněné metody vyloučení dvojího zdanění podle výhodnosti takto:

1. vynětí úplné,
2. vynětí s výhradou progresse zprůměrnováním,
3. zápočet plný,
4. zápočet prostý.

6 Příklad

6.1 Určování daňové povinnosti u daňového rezidenta Rakouska

V rámci této kapitoly je prezentován příklad na určování daňové povinnosti daňového rezidenta Rakouska, který dosahoval vybraných typů příjmů ze zdrojů na území České republiky. Je zde provedena komparace se zdaněním rezidenta ze smluvního státu a z nesmluvního státu, dosahujícího vybraných typů příjmů ze zdrojů na území České republiky, zdanění celosvětových příjmů v ČR a Rakousku.

Zadání

Fyzická osoba pan Wagner, vlastní byt v Rakousku i v ČR, je ženatý, jeho dvě děti a manželka bydlí v Rakousku, kam za nimi manžel pravidelně o víkendu dojíždí. Manželka je bez vlastních příjmů, děti navštěvují základní školu ve Vídni. Poplatník se zdržuje na území ČR déle než 183 dní. Poplatník staví ve Vídni rodinný dům, na který má hypotéku od Rakouské banky (úroky uhrazené za rok 2009 činí 4.000 EUR; přepočten v souladu se ZDP je Kč 106.000,--), platí si penzijní připojištění, za rok 2009 zaplatil 2.400 EUR. Pan Wagner podniká v Rakousku jako OSVČ, z tohoto titulu je dle Nařízení Rady (EEC) 1408/71 z 14. června 1971, o aplikaci soustav sociálního zabezpečení na osoby zaměstnané, samostatně výdělečně činné a jejich rodinné příslušníky pohybující se v rámci Společenství účasten sociálního a zdravotního pojištění pouze v Rakousku. Žádný majetek není v obchodním majetku, na území ČR nepožádal o vydání živnostenského oprávnění.

6.1.1 Určování rezidentství

Pan Wagner, v souladu s Čl. 4 odst. 2 bodu a) SZDZ s Rakouskem bude rezidentem Rakouské republiky. Přestože pobývá na území ČR déle než 183 dní a má v ČR k dispozici také stálý byt, má užší osobní a hospodářské vztahy k Rakouské republice, kde bydlí jeho rodina, za kterou se pan Wagner pravidelně vrací.

V souladu s Pokynem D-286 MF čj. 49/85 663/2005-493 požádal pan Wagner správce daně v Rakousku o vydání potvrzení o daňovém rezidentství v této zemi, aby mohl

v případě nutnosti prokázat svůj nárok na uplatnění výhod plynoucích mu ze SZDZ s Rakouskem.

Komparace s rezidentem z nesmluvního státu:

Pocházel-li by pan Wagner z nesmluvního státu, byl by považován dle § 2 odst. 2 ZDP za rezidenta ČR a to z titulu existence stálého bytu v ČR či obvyklého pobytu déle než 183 dnů v příslušném kalendářním roce.

6.1.2 Příjmy ze závislé činnosti v ČR

Pan Wagner pracuje pro stálou provozovnu rakouské stavební společnosti na území ČR. Tato stálá provozovna vznikla zahraniční právnické osobě koncem roku 2007 na území ČR z důvodů získání zakázky stavebního projektu, trvajícího 19 měsíců. Stavební projekt se zpozdil a činnost na tomto projektu se prodloužila na celé zdaňovací období roku 2009.

Jedná se o příjem ze závislé činnosti, který SZDZ umožňuje v daném případě zdanit ve státě zdroje (odměna za práci jde k tíži stále provozovny, navíc poplatník vykonává činnost na území ČR déle než 183 dní) a ČR v §22 odst. 1 písm. b) toto své právo využívá.

Příjem z takto vykonávané činnosti bude po celé zdaňovací období 2009 předmětem daně ze závislé činnosti v ČR.

Plátcem daně je dle § 38c ZDP zahraniční zaměstnavatel tohoto poplatníka.

Celkový roční hrubý příjem pana Wagnera za práci pro stálou provozovnu činil za zdaňovací období 2009 částku Kč 1.500.000,-- (měsíční hrubá mzda činila Kč 125.000,--). Pan Wagner podepsal u stále provozovny daňové prohlášení.

Pan Wagner byl v roce 2009 účastníkem sociálního a zdravotního pojištění v Rakousku, tuto skutečnost doložil formulářem E 101, příp. E102.

*Od zaměstnavatele obdržel pan Wagner potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků, které je přílohou této práce. Při výpočtu byl zohledněn maximální vyměřovací základ pro odvod pojistného Kč 1.130.640,--. Při výpočtu měsíční zálohy měl pan Wagner **nárok pouze na základní slevu** na dani na poplatníka.*

Možnost uplatnění ostatních slev a daňových zvýhodnění na území ČR je závislá na procentu příjmů ze zdrojů z ČR na jeho celosvětových příjmech (§35ba odst. ZDP).

Tab. 6.1 Dílčí základ daně dle § 6 ZDP u rezidenta ze sml. státu

Úhrn zúčtovaných příjmů 1-12/2009	Úhrn pojistného (§ 6 odst. 13 ZDP)	Základ Daně	Sražená záloha na DP
1 500 000,00	384 418,00	1 884 418,00	257 835,00

Komparace s poplatníkem (daňovým rezidentem ČR) z nesmluvního státu:

Poplatník je považován za rezidenta ČR, má tedy nárok na veškeré slevy a odčitatelné položky. Zaměstnavatel uplatnil při výpočtu měsíčních záloh slevu na poplatníka a zvýhodnění na 2 děti, které s ním žijí ve společné domácnosti. Ostatní skutečnosti, jako zaplacené penzijní pojištění, úroky z hypotéky, snížení daně dle §35ba poplatník zohlední až při podání daňového přiznání.

Tab. 6.2 Dílčí základ daně dle § 6 ZDP, rezidenta z nesmluv. státu

Úhrn zúčtovaných příjmů 1-12/2009	Úhrn pojistného (§ 6 odst. 13 ZDP)	Základ Daně	Sražená záloha na DP
1 500 000,00	384 418,00	1 884 418,00	236 475,00

Zaplacená záloha je nižší o Kč 21.360,-- , která představuje daňové zvýhodnění na dvě děti.

6.1.3 Podíly na zisku

Pan Wagner dále vlastní podíl ve dvou českých společnostech s ručením omezeným. Ve společnosti A je jediným společníkem, tato společnost rozhodla v srpnu 2009 o výplatě podílu na zisku jedinému společníkovi ve výši Kč 4.000.000,--, podíl mu byl vyplacen v prosinci roku 2009.

Čl. 10 SZDZ ponechává v tomto případě právo zdanění státu zdroje v maximální výši 10 % a to i přesto, že pan Wagner vlastní 100% podíl ve společnosti A, není však

splněna druhá podmínka pro možnost zdanění pouze ve státě rezidence, kterou je, že skutečný vlastník dividend musí být společnost.

ČR využívá v § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 právo k tomuto zdanění a předepisuje zdanění srážkovou daní ve výši 15% dle § 36 odst. 1 písm. b) bodu 1 ZDP. SZDZ tuto sazbu v Čl. 10 odst. 2 písm. a) modifikuje na 10% z hrubé částky.

Společnost A, která je v postavení plátce daně, je povinna srazit srážkovou daň ve výši Kč 400.000,-- nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada rozhodla o rozdělení zisku, tj. do 30.11.2009 a odvést ji na účet místně příslušného správce daně nejpozději do 31. 12.2009 (§ 38d odst. 2 a 3 ZDP). Panu Wagnerovi je v prosinci vyplacena jako dividenda částka Kč 3.600.000,-- .

Správce daně vystavil na žádost panu Wagnerovi Potvrzení o zaplacené srážkové dani ve výši Kč 400.000,--.

Komparace s poplatníkem (daňovým rezidentem ČR) z nesmluvního státu:

Plátce daně, společnost A, je povinna srazit srážkovou daň ve výši 15 % dle § 36 odst. 2 písm. b) ZDP, tj. Kč 600.000,--. Povinnost spojená s odvodem na účet správce daně je identická jako při výplatě rezidentovi ze smluvního státu.

6.1.4 Příjmy z prodeje podílu na obchodní společnosti se sídlem v ČR

Svůj 50% podíl na společnosti B se rozhodl pan Wagner prodat, vlastnil jej již od roku 2000. Prodejní cena byla stanovena ve výši Kč 600.000,--, nabývací hodnota podílu Kč 100.000,-

SZDZ podřazuje příjmy z prodeje podílů a akcií pod Čl. 13 a právo zdanění stanovuje státu rezidence, Rakouské republice.

Komparace s poplatníkem (daňovým rezidentem ČR) z nesmluvního státu:

Rezidentu nesmluvního státu, který se dle vnitrostátní úpravy stal též rezidentem ČR, podléhají celosvětové příjmy ke zdanění v ČR. Při držbě prodávaného podílu více jak 5 let je však tento příjem osvobozen od daně dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP.

6.1.5 Příjmy z užívání a z prodeje nemovitostí umístěných v ČR

Poplatník dále vlastní na území ČR nemovitost (jinou než stálý byt v ČR), kterou celou pronajímá fyzické osobě, měsíční nájem činí Kč 25. 000,--. Na podzim roku 2009 se dohodl s nájemcem, že mu tuto nemovitost prodá za Kč 2.500.000,--, zápis změny vlastnického práva byl proveden do katastru nemovitostí k 15. listopadu 2009, k tomuto datu i nájemce celou kupní cenu zaplatil.

Poplatník tuto nemovitost koupil v roce 2008 za Kč 1.500.000,--.

Daň z převodu nemovitosti byla vypočtena z prodejní ceny, neboť znalecký posudek zněl na cenu nižší, než byla cena kupní. Daň z převodu nemovitosti ve výši Kč 75.000,-- byla uhrazena k 25. 12. 2009.

a) Příjem z pronájmu u pana Wagnera představuje částku Kč 25.000,-- x 10,5 měsíce, tj. Kč 262.500,--. Pan Wagner uplatnil skutečné výdaje, které představují pouze odpisy ve výši Kč 25.500,--.

Příjem z pronájmu podléhá dle Čl. 6 zdanění ve smluvním státě, kde se nemovitost nachází, tedy v České republice, dílčí základ daně dle § 9 představuje částku Kč 237.000,--.

b) Právo na zdanění příjmu pana Wagnera ze zcizení nemovitosti podléhá dle Čl. 13 SZDZ státu, kde se nemovitost nachází – tj. v ČR. Dle ZDP se jedná o příjem dle § 10 Ostatní příjmy, kdy dílčím základem daně je příjem z prodeje nemovitosti, snížený o zůstatkovou cenu dle § 29 odst. 2 ZDP a to i v případě, kdy poplatník uplatňoval výdaje paušálem. Musíme tedy stanovit daňovou ZC dle § 29 odst. 2 ZDP.

Výpočet ZC dle § 29 odst. 2 ZDP:

VC v roce 2008 Kč 1.500.000,--, sazba lineární výše odepisování pro 1. rok je 1,4%, odpis pro 1. rok Kč: 21.000,--

Odpisování pro 2. rok je 3,4% ze VC, tj. Kč 51.0000,--, protože došlo k prodeji v průběhu roku, má pan Wagner nárok pouze na ½ ročního odpisu, tj. Kč 25.500,--.

Výpočet ZC: 1.500.000,-- - 21.000,-- - 25.500,-- = 1.453.500,-- Kč.

Tab. 6.3 Výpočet zůstatkové ceny

Rok odepisování	Vstupní Cena	Roční Odpis	Zůstatková Cena
2008	1 500 000,00	21 000,00	1 479 000,00
2009	1 500 000,00	25 500,00	1 453 500,00

Daň z převodu nemovitosti byla vypočtena z prodejní ceny, neboť znalecký posudek zněl na cenu nižší, než byla cena kupní. Daň z převodu nemovitosti ve výši Kč 75.000,-- byla uhrazena k 25. 12. 2009.

Výpočet dílčího základu daně dle § 10:

Dílčí základ daně dle § 10 Kč 971.500,--.

Komparace s poplatníkem (daňovým rezidentem ČR) z nesmluvního státu:

Rezident z nesmluvního státu, který je též rezidentem ČR bude mít stejný způsob zdanění.

6.1.6 Náhrady za poskytnutí práva na užití předmětu průmyslového vlastnictví

Z dřívější odborné činnosti v Rakousku, má pan Wagner patentován vynález. Dohodl se s českou společností AKTIVA, a.s. na pronájmu tohoto patentovaného vynálezu. Společnost Aktiva hradí poplatníkovi pravidelnou měsíční úplatu Kč 312.500,--, za rok 2009 obdržel Kč 3.750.000,--.

Tento druh vynálezu označuje smlouva jako tzv. „průmyslové poplatky“, které mohou být dle Čl. 12 zdaněny ve státě zdroje. ČR tohoto práva využívá a definuje tento příjem v § 22 odst. 1 písm. g) bodu 1 ZDP jako zdroj příjmů z ČR. Stejný zákon ukládá tomuto příjmu zdanění srážkovou daň ve výši 15 % (§36 odst. 1 písm. a) bod 1). Společnost AKTIVA však musí uplatnit aplikační přednost SZDZ a dle Čl. 12 odst. 2 srazit daň ve výši 5% hrubé částky licenčních poplatků.

Společnost AKTIVA srazí každý měsíc srážkovou daň ve výši 5% a to nejpozději v den, kdy účtuje o závazku zaplatit panu Wagnerovi licenční poplatek. Sraženou daň je povinna zaplatit správci daně nejpozději do konce kalendářního měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém byla provedena srážka. Panu Wagnerovi vyplácí měsíčně čistý poplatek ve výši Kč 296.875,--.

Za zdaňovací období roku 2009 pan Wagner obdržel prostřednictvím společnosti AKTIVA od správce daně Potvrzení o odvedené srážkové dani na území ČR ve výši Kč 187.500,--.

Komparace s poplatníkem (daňovým rezidentem ČR) z nesmluvního státu:

Tento příjem by se u rezidenta nesmluvního státu, který je zároveň rezidentem ČR, považoval za příjem dle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP, kde by bylo možno uplatnit výdaje paušální částkou ve výši 40% z dosažených příjmů. Jeho dílčím základem daně dle § 7 ZDP by byla částka Kč 2.250.000,--.

6.1.7 Příjmy z podnikání

O víkendu poplatník na území Rakouska vykonával projektovou činnost, kterou si od něho objednala společnost Alfa a.s., se sídlem v Praze, celkově z této činnosti dosáhl příjmů od společnosti Alfa Kč 1.000. 000,-- .

Dle Čl. 7 Zisky podniků nepodléhá výkon nezávislé činnosti zdanění v zemi zdroje, pokud zde není prováděn prostřednictvím stále provozovny. Ta panu Wagnerovi na

území ČR nemohla vzniknout, protože projektovou činnost vykonával jen na území Rakouské republiky. Tento příjem může být zdaněn pouze v Rakousku.

Komparace s poplatníkem (daňovým rezidentem ČR) z nesmluvního státu:

Rezident bezesmluvního státu, který je zároveň rezidentem ČR, by musel tento příjem zdanit na území ČR z důvodu, že je českým daňovým rezidentem a má povinnost zdaňovat zde své celosvětové příjmy. Do příjmů, zdaněných dle § 7 by mu přibyl ještě příjem z podnikání, snížený v souladu s §7 odst. 7 ZDP o 50%, tj. 500.000,--. Vyloučení dvojího zdanění by pak provedl metodou zápočtu prostého.

6.1.8 Pronájem movité věci

V roce 2009 si poplatník zakoupil v ČR plachetnici za Kč 350.000,--, kterou od roku 2009 v létě pronajímá na Lipenské přehradě. Tuto plachetnici si od něho pronajal provozovatel zdejšího koupaliště. Dohodnutý pronájem činí Kč 25.000,-- měsíčně. Za rok 2009 obdržel pan Wagner za tento pronájem celkem Kč 75.000,--.

Pan Wagner neprovozuje mezinárodní lodní dopravu, proto bude tento příjem posuzován jako příjem z movitého majetku a jako takový může být dle Čl. 20 SZDZ zdaněn pouze v zemi rezidence poplatníka, tj. v Rakousku.

Komparace s poplatníkem (daňovým rezidentem ČR) z nesmluvního státu:

Tento příjem by byl zdaňován na území ČR dle § 9 odst. 1 ZDP jako příjem z pronájmu movitých věcí. Odpis v roce 2009 představuje částku Kč 38.500,--, jiné výdaje pan Wagner nemá. ZD z této transakce bude částka 36.500,--.

6.1.9 Úroky z poskytnutých úvěrů

Poplatník poskytl v roce 2008 své společnosti A půjčku ve výši Kč 2.000.000,-- a v roce 2009 mu byl k 31.12.2009 vyplacen úrok 8 % p.a.

Příjem z úroků ve výši Kč 160.000,-- podléhá, dle Čl. 11, zdanění pouze v zemi rezidence, tj. v Rakousku.

Společnost A má povinnosti platebního zprostředkovatele § 38fa ZDP.

Komparace s poplatníkem (daňovým rezidentem ČR) z nesmluvního státu:

Jako rezident nesmluvního státu i rezident ČR musí pan Wagner zdanit tuto částku dle § 8 ZDP, dílčím základem bude částka Kč 160.000,--.

6.1.10 Odměny členů orgánů právnických osob

Jako žádaný odborník se pan Wagner stal členem dozorčí rady společnosti ABC a.s. se sídlem v ČR, s touto funkcí byla spojena jednorázová odměna ve výši Kč 250.000,--, o které rozhodla valná hromada společníků, která se konala 30. 6. 2009. Tato odměna mu byla vyplacena dne 1.7. 2009 na jeho účet.

Tantiémy v souladu s Čl. 15 SZDZ mohou být zdaněny ve státě zdroje. Práva na zdanění ČR využívá a v § 22 odst. 1 písm. g) bodu 6 prohlašuje odměny statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob, které jsou vyplaceny českým rezidentem za zdroj příjmů z ČR. Novela ZDP účinná od 1. 1. 2009 stanoví §6 odst. 15 ZDP povinnost zdaňovat tento příjem tzv. superhrubou mzdou i u příjmů ze zdrojů z ČR, z něhož se daň vybírá srážkovou daní podle § 36. Z této odměny by bylo nutno odvést pouze zdravotní pojištění, sazba, kterou by měl platit zaměstnavatel je 9%.

Společnost ABC a.s., jako plátce daně je povinna k datu 30. 6. 2009 srazit ze základu Kč 272.500 daň ve výši 15 % a odvést ji na účet místně příslušného správce daně nejpozději do 31. 7. 2009. Pan Wagner obdržel prostřednictvím společnosti ABC potvrzení o zaplacené dani na území ČR ve výši Kč 40. 875,--.

Komparace s poplatníkem (daňovým rezidentem ČR) z nesmluvního státu:

Tato odměna je považována dle § 6 odst. 1 písm. c) za příjem ze závislé činnosti. Společnost ABC vydá panu Wagnerovi potvrzení o zdanitelných příjmech pro rok 2009.

Tab. 6.4 Dílčí základ daně dle § 6 ZDP

Úhrn zúčtovaných příjmů 1-12/2009	Úhrn pojistného (§ 6 odst. 13 ZDP)	Základ daně	Sražená záloha na DP
250 000,00	22 500,00	272 500,00	40 875,00

6.2 Rekapitulace pro sestavení daňového přiznání na území ČR

V tabulce 6.5 jsou uvedeny podklady pro sestavení daňového přiznání v ČR pana Wagnera, rezidenta Rakouské republiky, včetně vymezení příjmů, které podléhají zdanění jen v zemi rezidence.

Tab. 6.5 Rekapitulace pro sestavení přiznání, rezidenta ze smluvního státu

Příklad číslo	Příjem dle	Dílčí ZD	Zaplacená Záloha	ZD pro srážk. Daň	15% srážk. daň.	Sazba SD dle SZDZ	Příjem podléhá zdanění dle SZDZ v zemi rezidence
1)	§ 6	1 884 418,00	257 835,00				
2)				4 000 000,00		400 000,00	
3)							600 000,00
4a)	§ 9	237 000,00					
4b)	§ 10	971 500,00					
5)				3 750 000,00		187 500,00	
6)							1 000 000,00
7)							75 000,00
8)							160 000,00
9)				272 500,00	40 875,00		
Celkem		3 092 918,00	257 835,00	8 022 500,00	40 875,00	587 500,00	1 835 000,00

V tabulce 6.6 jsou uvedeny podklady pro sestavení daňového přiznání z celosvětové daňové povinnosti v ČR pana Wagnera, obdobnou povinnost má však také v nesmluvním státě, ze kterého pochází.

Tab. 6.6 Rekapitulace pro sestavení přiznání v ČR pro poplatníka, který je rezidentem jak ČR, tak i nesmluvního státu

Příklad číslo	Příjem dle	Dílčí ZD	Zaplacená Záloha	ZD pro srážk.daň	15% srážk. daň.	Daň zaplacená v zemi zdroje pro zápočet
1)	§ 6	1 884 418,00	236 475,00			
2)	§ 8			4 000 000,00	600 000,00	
3)	§ 10	osvobozeno				
4a)	§ 9	237 000,00				
4b)	§ 10	971 500,00				
5)	§ 7	2 250 000,00				
6)	§ 7	500 000,00				152 462,00
7)	§ 9	36 500,00				
8)	§ 8	160 000,00				
9)	§ 6	272 500,00	40 875,00			
Celkem		6 311 918,00	277 350,00	4 000 000,00	600 000,00	152 462,00

Pan Wagner je též povinen podat daňové přiznání i v nesmluvním státě, jehož je také rezidentem.

6.3 Výpočet celkové daňové povinnosti pana Wagnera, rezidenta Rakouské republiky

Tato část prezentuje postupné stanovení celkového daňového zatížení pana Wagnera, jak v ČR tak v Rakouské republice.

6.3.1 Výpočet daňové povinnosti pana Wagnera, rezidenta Rakouské republiky, vztahující se k příjmům ze zdrojů na území ČR

Níže uvedená tabulka, tj. tabulka 6.7., obsahuje podklady z daňového přiznání, sestaveného v ČR s výslednou daňovou povinností k této zemi.

Tab. 6.7 Výpočet daňové povinnosti rezidenta ze smluvního státu v ČR

Dílčí ZD dle § 6	1 884 418,00
Dílčí ZD dle § 9	237 000,00
Dílčí ZD dle § 10	971 500,00
Základ daně	3 092 918,00
Základ daně zaokrouhlený	3 092 900,00
Daň - 15%	463 935,00
Sleva na dani – základní	-24 840,00
Daň po uplatnění slev	439 095,00
Úhrn sražených záloh	-257 835,00
Zbývá doplatit	181 260,00

Ani v rámci řádného daňového přiznání nemohl pan Wagner uplatnit daňové zvýhodnění na děti, slevu z daně na manželku a nezdanitelnou částku z úroků, jelikož příjmy dosažené ze zdrojů na území ČR, které nepodléhají srážkové dani, nebo nejsou od daně osvobozeny, nebo nejsou předmětem daně nepřesáhly 90% z celosvětových příjmů.

6.3.2 Výpočet daňové povinnosti pana Wagnera v Rakousku, rezidenta

Rakouska, v zemi jeho daňové rezidence

Tato finální část prezentuje způsob stanovení daňové povinnosti v zemi rezidence, při přítomnosti příjmů ze zahraničí. Jsou zde aplikovány, v souladu se SZDZ s Rakouskou republikou, metoda vynětí s výhradou progrese a u dvou typů příjmů metoda zápočtu prostého.

Tabulka 6. 8 obsahuje převodník celosvětových příjmů pana Wagnera na měnu EUR, s komentářem, jakou metodou dojde k vyloučení dvojího zdanění u jednotlivých druhů příjmů. Zároveň obsahuje přehled a způsob stanovení dílčích základů daně, jako podkladů pro výpočet daňové povinnosti v Rakousku.

Tabulka 6. 9 prezentuje výpočet progresivní sazby daně, jejíž výši ovlivnily příjmy ze zahraničí, jejich následné vynětí a samotný výpočet výše daňové povinnosti, včetně metody zápočtu u příjmů plynoucích z licenčních poplatků.

Tab. 6.8 Výpočet dílčích základů daně v Rakousku

Hans Wagner				
Kurs: 27		CZK	EUR	
1)	Závislá činnost z ČR Metoda vynětí s výhradou progr.	1 500 000	55 555,56	55 555,56
2)	Dividendy z ČR, brutto Daň zaplacená v ČR 10% 25% srážková daň v Rakousku k zápočtu K úhradě Zvláštní formulář, nezahrnuje se do ročního přiznání	4 000 000,00 400 000,00 1 000 000,00 400 000,00	148 148,15 37 037,04 -14 814,82 22 222,22	
3)	Prodej podílu na s.r.o. Zisk Zdanění pouze v Rakousku	500 000,00	18 518,52	18 519,00
4)	Nájemné nemovitost Odpisy Metoda vynětí s výhradou prog. Prodej nemovitosti Pořizovací cena Odpisy za 2 roky Zůstatková ceny Prodejní cena Poplatky Zisk Metoda vynětí s výhradou prog.	262 500,00 22 388,06 -1 500 000,00 44 776,12 -1 455 223,88 2 500 000,00 -75 000,00 969 776,12	9 722,22 -829,19 8 893,03 35 917,63	 8 893,00 35 918,00
5)	Příjmy z patentového práva Daň zaplacená v ČR Metoda zápočtu	3 750 000,00 187 500,00	138 888,89 6 944,44	138 888,89
6)	Podnikatelská činnost v Rakousku 12% výdaje paušálem SP a ZP Zisk	1 000 000,00	37 037,04 -2 222,24 -13 000,00 21 814,80	 21 814,80
7)	Pronájem movité věci Odpis - na 10 let	75 000,00 -35 000,00	2 777,78 -1 296,30 1 481,48	 1 481,48
8)	Výnosové úroky	160 000,00	5 925,93	5 925,93
9)	Dozorčí rada 6% výdaje paušálem Metoda vynětí s výhradou progrese	250 000,00	9 259,26 -555,56 8 703,70	 8 703,70
			295 700,36	

Tab. 6.9 Výpočet celosvětové povinnosti v Rakousku

Měna EUR

Příjmy ke zdanění jen v Rakousku	
Dílčí základ - patentové právo	138 888,89
Dílčí základ – živnost	21 814,80
Ostatní zisky - prodej podílu	18 519,00
Příjem z pronájmu lodí a úroky	7 407,41

Příjmy z ČR – metoda vynětí	
- závislá činnost	55 555,56
- nájemné nemovitost	8 893,00
- prodej nemovitosti	35 918,00
- dozorčí rada	8 703,70

Celosvětové příjmy	295 700,36
--------------------	------------

Výpočet progresivní sazby daně	139 435,18
33,5% za prvních 51.000,--	17 085,00
50,00 % pro dalších 244.700,36	122 350,18

Výše progresivní sazby v %	47,15
----------------------------	-------

Příjmy ke zdanění v Rakousku po vynětí zákl. sazba 47,15% (živnost, lod')	29 222,21
Daň základní sazbou	13 778,27

Příjmy ke zdanění v Rakousku po vynětí, které podléhají zdanění poloviční sazbou	157 407,89
1/2 sazba	23,58
Daň poloviční sazbou	37 116,78
- odpočet na děti a manželku	-669,00
Daň k zápočtu z ČR	-6 944,44
Výsledná celková DP v Rakousku	43 281,61

Přepočet daňové povinnosti EUR 43 281,61 x 27 = 1.168.603, 47 Kč, k této povinnosti je nutné je přičíst srážkovou daň EUR 37 037,34 (zdanění příjmů z dividendy v Rakousku), v přepočtu výše uvedeným kurzem Kč 1.000.000,--.

Celková daňová zátěž pana Wagnera představuje částku:

Daň zaplacená v Rakousku po zápočtu

(2.168.603,47 – 400.000,--) **Kč 1.768.603,47**

Srážková daň zaplacená v ČR **Kč 400.000,--**

Daň zaplacená v ČR na základě přiznání **Kč 439.095,--**

Celkem celosvětově uhrazeno **Kč 2.607.698,--.**

Příjem z dividend byl zdaněn srážkovou daní ve výši 25%, v souladu se SZDZ s Rakouskem byla uplatněna metoda zápočtu. Tato daň, je stejně jako v ČR považována za konečné zdanění, a proto se již neuvádí do daňového přiznání.

K podnikatelské činnosti je možné uplatnit paušál převážně ve výši 6 %, ne však k příjmům z užití patentového práva, toto je v Rakousku považováno za tzv. pasivní příjem, jež se daní vždy z hrubé výše.

Pan Wagner si bohužel nemohl uplatnit ani v Rakousku nárok na odčitatelnou položku ze základu daně za příspěvky uhrazené penzijní pojišťovně a za úroky z hypotečního úroku, neboť toto zvýhodnění je možné pouze u poplatníků s celkově nižšími příjmy.

Příjmy z prodeje podílů na společnostech a patentového práva – tzv. pasivních příjmů se zdaňují poloviční sazbou výsledné progresivní sazby.

6.3.3 Zhodnocení účinnosti zamezení dvojího zdanění

V případě pana Wagnera, rezidenta Rakouské republiky SZDZ splnila svůj účel a ke dvojímu zdanění nedošlo. Důvodem proto je však výrazně nižší míra zdanění v zemi zdroje, než v zemi rezidence. Pan Wagner tedy u příjmů, které byly zdaněny na území ČR a v Rakousku podléhaly metodě vynětí s výhradou progresu, dosáhl výhody zdanění

jen 15% s porovnáním s výši progresivní sazby 47,15 %. I u metody zápočtu prostého byly započteny na daňovou povinnost v Rakousku veškeré platby daně v České republice, důvodem je opět nižší míra zdanění v zemi zdroje, proti zemi rezidence.

6.4 Výpočet celkové daňové povinnosti pana Wagnera, rezidenta z nesmluvního státu, též rezidenta ČR

Tabulka uvedená níže představuje výpočet celosvětové daňové povinnosti rezidenta z nesmluvního státu, který se právě díky absenci uzavřené SZDZ stal též rezidentem ČR.

Tab. 6.10 Výpočet celosvětové daňové povinnosti v ČR

Dílčí ZD dle § 6	2 156 918,00
Dílčí ZD dle § 7	2 750 000,00
Dílčí ZD dle § 8	160 000,00
Dílčí ZD dle § 9	273 500,00
Dílčí ZD dle § 10	971 500,00
Základ daně	6 311 918,00
Nezdanitelné částky	-106 000,00
Základ daně po snížení	6 205 918,00
Základ daně zaokrouhlený	6 205 900,00
Daň - 15%	930 885,00
Metoda zápočtu	
Příjmy ze zdrojů v jin. nesml. státě	500 000,00
Celosvětové příjmy	6 311 918,00
Koeficient zápočtu	7,92
Daň zapl. v zahraničí	152 462,00
Maximum k zápočtu	73 726,09
Daň po zápočtu	857 159,00
Sleva na dani – základní	-24 840,00
Sleva na dani – manželka	-2 070,00
Daňové zvýhodnění -2 děti	-21 360,00
Daň po uplatnění slev	808 889,00
Úhrn sražených záloh	-277 350,00
Zbývá doplatit	531 539,00

Zde pan Wagner v pozici rezidenta ČR mohl uplatnit skoro všechny v zadání uvedené slevy a jiné úlevy z daňového základu, výjimkou je pouze nezdanitelná částka příspěvku

na penzijní pojištění, které musí být uzavřeno na základě zákona č. 42/1994Sb., o penzijním připojištění se stáním příspěvkem, ve znění p. p.

6.4.1 Závěr z komparace

Při vypracování výše uvedených příkladů mě zaujala nevýhoda při zdaňování příjmů typu licenčních poplatků ze zdrojů na území ČR u rezidentů ze smluvních států. Tento druh příjmů se u nich zdaňuje konečnou srážkovou daní z hrubého příjmu, naopak rezidenti z nesmluvních států, kteří se stanou rezidenty i v ČR mají možnost si uplatnit proti těmto příjmům i výdaje – např. odpisy vážící se k průmyslového patentu, odpisy k pronajatému obchodnímu zařízení na území ČR.

Na první pohled by se snad i mohlo zdát, že zdaňování rezidentů z nesmluvních států je na území ČR výhodnější než rezidentů ze smluvních států, jak ukazuje v některých případech příklad pana Wagnera. Důvodem je možnost využití nezdanitelných částek a slev ve vyšší míře u osob, které jsou považovány za rezidenty ČR, někde způsob stanovení základu daně a vybírání daně, jak bylo popsáno výše. Je nutné však připomenout aspekt, že pan Wagner je rezidentem i jiného nesmluvního státu, kde je povinen provést zdanění identických, celosvětových příjmů ještě jednou, zpravidla bez možnosti metody vynětí, zápočtu či jiné metody zmírnění dvojího zdanění.

7 Návrhy a doporučení

Níže uvedené návrhy a doporučení jsou rozděleny podle okruhu subjektů, ke kterým se vztahují. Vycházejí jak z vlastních výsledků bakalářské práce, tak i z poznatků získaných praxí v oblasti daňového poradenství a v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů.

7.1 Nerezidenti ČR ze smluvních států

Daňový nerezident pocházející ze smluvního státu, který začne vykonávat činnost s níž spojené příjmy jsou vypláceny z ČR nebo činnost je vykonávána přímo na území ČR by měl v první řadě **korektně identifikovat** druh příjmu tak, aby mohl být aplikovaný odpovídající článek SZDZ. Konkrétně se tento problém týká např. příjmů z licenčních poplatků, kdy příjem z pouhého užití je podřazen v případě SZDZ s Rakouskem pod Čl. 12 Licenční poplatky, ale příjem z úplného převodu k intelektuálnímu vlastnictví je podřazen pod Čl. 13 Zisky ze zcizení majetku. Laik by ovšem mohl tuto skutečnost absolutizovat a konstatovat, že i převod práva k licenčnímu poplatku je příjmem z licenčního poplatku a tudíž se bude zdaňovat dle již výše uvedeného Čl. 12 Licenční poplatky. Tato posouzení by bylo chybné. Ke správné aplikaci je tedy nezbytně nutné seznámení se s obsahovým vymezením daného pojmu v konkrétní smlouvě, které může být v případě porovnání více SZDZ zásadně odlišné. Neopomenutelné je i následné posouzení ZDP, zda tento druh příjmů, který SZDZ umožňuje zdanit i ve státě zdroje, ČR skutečně za příjmy ze zdrojů z ČR považuje. Příkladem může být krátkodobě pronajatý lesní stroj z Rakouské republiky české společnosti, kdy právo zdanit má dle Čl. 12 SZDZ i ČR, jako stát zdroje. Stroj česká společnost nevyužívá na území ČR, ale používá jej ke svým aktivitám v Rumunsku. Takovýto pronájem nebude podléhat zdanění na území ČR i když úhradu provede česká společnost, neboť ZDP v § 22 odst. 1 písm. g) bod 5, považuje za příjmy ze zdrojů na území ČR příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území České republiky.

Bude-li poplatník, pocházející ze smluvního státu, vykonávat aktivní činnost na území ČR, dá se předpokládat, že se bude v ČR jakousi dobu i zdržovat, nebo si zde pořídí stálý byt. V tomto okamžiku by se měl **začít včas zabývat i vnitrostátní definicí rezidentství** v ČR. Stane-li se dle § 2 odst. 2 ZDP, v platném znění daňovým

rezidentem v ČR, stejně jako je považován za daňového rezidenta dle vnitrostátních předpisů státu, ze kterého pochází, je nutné použít Čl. 4 SZDZ, který rozhodne, ke které z obou smluvních států bude mít dle SZDZ poplatník neomezenou daňovou povinnost. Znalost této skutečnosti je nezbytnou podmínkou pro řádné plnění svých daňových povinností jak v zemi, která bude třeba nově zemí jeho daňové rezidence, tak i v druhém smluvním státě. V tomto momentě je vhodné požádat příslušného správce daně o vydání potvrzení o rezidentství v daném státě. Toto potvrzení pak opravňuje poplatníka k užívání výhod z konkrétní SZDZ zejména při zdaňování příjmů typu výplata dividend, úroků. Na základě navrhnutého potvrzení plátce daně uplatní při srážce daně výhodnější sazbu či osvobození, které plyne ze SZDZ nebo z příslušného nařízení či směrnice EU.

Daňový poplatník, nerezident ČR by neměl opominout **povinnost podat přihlášku** k registraci u místně příslušného správce daně do 30 dnů ode dne, kdy v ČR obdržel povolení nebo získal oprávnění k podnikatelské činnosti nebo začal provozovat jinou samostatně výdělečnou činnost. Speciální pravidlo platí pro registraci stálé provozovny, kterou je poplatník správcem daně povinen oznámit do 30 dnů od jejího vzniku. Půjde-li o daňového nerezidenta, který na území ČR nemá stálou provozovnu ani nemovitý majetek, je povinen podat přihlášku do 5 dnů ode dne zahájení dani podrobené činnosti. Nesplnění této povinnosti je spojeno s hrozbou uložení pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy v celkové výši až do 2 000 000,-- Kč.

V praxi bývá někdy problém určit místní příslušnost daňového nerezidenta. U nerezidenta, který má na území ČR stálou provozovnu se místní příslušnost řídí místem, kde se nachází stálá provozovna, nebo místem, v němž se nachází převážná část jeho nemovitého majetku. Pokud nelze dle uvedených pravidel příslušnost určit, je místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro Prahu 1.

Poplatník, rezident pocházející ze smluvního státu nebo z nesmluvního státu, dosahující i příjmů ze zdrojů z ČR by se **měl seznámit s možnostmi daňové optimalizace**, které mu nabízí český ZDP, neboť u mnoha typů příjmů, které se zdaňují prostřednictvím podaného daňového přiznání existuje možnost uplatnění osvobození, či výdajů souvisejících s daným příjmem ať již ve skutečné či paušální výši, které ve státě, ze

kterého pocházejí umožněno není (viz. aplikace v kapitole 6). Tato situace platí samozřejmě i opačně.

7.2 Plátce daně

Jak již bylo uvedeno v kapitole 2.3 Vybrané základní pojmy, je plátce osobou, která poplatníkovi zdanitelný příjem vyplácí a je povinna daň srazit a odvést správci daně pod vlastní majetkovou odpovědností. Aby v **rámci daňové kontroly prokázal plátce** správný postup v případech, kdy aplikoval poplatníkovi některé výhody plynoucí z příslušné SZDZ, doporučuji mu vždy ještě před uplatněním těchto výhod požadovat na poplatníkovi, kterému příjmy vyplácí, potvrzení o daňovém rezidentství poplatníka v daném státě, vydané zahraničním daňovým úřadem. V praxi jsem se setkala se stavem, kdy fyzická osoba, nerezident ČR měl např. jako společník společnosti s ručením omezeným, sídlící na území ČR uvedenou rakouskou adresu v Obchodním rejstříku. Plátce jej požádal o předložení potvrzení o daňového domicilu v souvislosti s plánovanou výplatou podílu na zisku. Společník předložil potvrzení o daňovém rezidentství v Italské republice. K aplikaci bylo nutné použít jinou SZDZ, která má v porovnání se SZDZ s Rakouskem např. vyšší maximální sazby právě v případě výplaty dividend. Nepožadoval-li by plátce toto potvrzení, provedl by chybné zdanění.

Obdobnému problému by měl plátce daně předcházet i v momentě výplaty úroků, kdy je vhodné požadovat od osoby, které je vypláceno, prohlášení, že je skutečným vlastníkem příjmů. Neboť pouze skutečný vlastník příjmů má právo na výhody, plynoucí mu z příslušné dvoustranné SZDZ. Plátce daně v souvislosti s výplatou úroků nesmí opomenout ještě povinnost, plynoucímu mu z § 38fa ZDP (*Platební zprostředkovatel*). Za toho je považována osoba, která vyplácí úroky skutečnému vlastníkov. Platební zprostředkovatel je povinen poskytnout, prostřednictvím hlášení příslušnému správci daně, informace o skutečném vlastníkov příjmů. Tato povinnost se vztahuje pouze na případy, kdy skutečným vlastníkem je fyzická osoba s bydlištěm na území jiného členského státu EU.

7.3 Rezidenti ČR s příjmy ze zdrojů ze zahraničí

Dosahují-li rezidenti ČR příjmů ze zahraničí, měli by se v první řadě zabývat skutečností, zda Česká republika neuzavřela s daným státem **novou SZDZ**. Českou republikou nově uzavřené SZDZ předepisují rezidentům z ČR téměř vždy jako metodu vyloučení dvojího zdanění metodu zápočtu prostého. Tuto změnu zaznamenala i nová SZDZ s Rakouskem. Nově aplikovaná metoda se nepříznivě dotkla zejména rezidentů ČR, kteří mají příjmy pouze ze závislé činnosti z Rakouska a jejich výše nepřesáhla hodnoty cca EUR 10.000,--. Do data 31. 12. 2007 byla uplatňována na tyto příjmy metoda vynětí s výhradou progresu, v případě výše popsaném, kdy rezident ČR měl pouze příjmy z Rakouska, v Rakousku z důvodu nízkého výdělku nezdaňené, zůstal příjem, díky použité metody vynětí i v ČR také nezdaňen. V porovnání s rezidentem ČR, který dosáhl obdobné výše příjmů ze závislé činnosti od českého zaměstnavatele se jednalo beze sporu o značnou výhodu.

Rezident ČR by se měl vyvarovat obvyklé chybě a **správně aplikovat pravidla pro přepočet příjmů** na českou měnu. ZDP ve svém § 38 stanovuje tato pravidla, která jsou rozdílná v závislosti na druhu příjmů. Způsob optimalizace se nabízí při přepočtu příjmů u osoby, která nevede účetnictví, kdy ji ZDP umožňuje výběr mezi přepočtem tzv. pevným kurzem, který mohou používat účetní jednotky, nebo zveřejněným jednotným kurzem, poplatník si zcela legálně zvolí kurz, který je pro něho výhodnější.

Dalším úskalím na které bych ráda upozornila je nemožnost převzetí do celosvětové daňové povinnosti rezidenta ČR dílčí základ daně v takové výši, jak byl stanoven např. v Rakousku zde vzniklé stálé provozovně české společnosti. Daňový rezident ČR si musí uvědomit, že pro účely zdanění celosvětových příjmů musí být tyto příjmy **stanoveny podle vnitrostátních předpisů země rezidentství**, stejně jako výdaje. Zvýšenou pozornost je třeba věnovat příjmům, které v zahraničí podléhají srážkové dani, v ČR je základem daně hrubý příjem.

V praxi se velmi často chybí při stanovení celosvětového základu daně u českého daňového rezidenta, fyzické osoby, která realizuje ve smluvním státě např. z činnosti své stálé provozovny ztrátu a smlouva určí jako metodu vyloučení dvojího zdanění

metodu vynětí. V tomto případě fyzická osoba **nemůže zahrnout do celosvětového základu daně i tuto ztrátu**, neboť ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP definuje za výdaje daňově neuznatelné také výdaje u poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 ZDP, vynaložené na příjmy vyňaté podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, převyšující tyto příjmy.

Tato práce se pouze zmínila o převodních cenách mezi sdruženými podniky. Zůstává však faktem, že v rukou daňových poplatníků se jedná o významný nástroj k daňové optimalizaci, též nazývaný daňovým plánováním.

8 Závěr

Výše zdanění u fyzických osob se odvíjí od určení státu rezidentství. Je určující i to, jaké dvoustranné smlouvy má stát rezidentství uzavřeny v oblasti mezinárodního zdanění. Je pak často otázkou, jak fyzická osoba uspořádá své osobní a hospodářské vztahy a využije určité elasticity při určování státu rezidentství, aby dosáhla svého osobního minimálního zdanění. Na příkladu pana Wagnera při komparaci výše zdanění v ČR 15% sazbou daně z příjmů a v Rakousku se progresivní sazbou končící u 50%, by bylo pro pana Wagnera daňově výhodnější stát se pro rok 2009 rezidentem ČR. Mezi další výhody zdanění v ČR oproti zdanění v Rakousku patří, že by u rezidenta České republiky byly osvobozeny příjmy z prodeje obchodního podílu a u projektové činnosti by bylo možné uplatnit si výdaje v paušální výši 50 %.

O obdobný způsob optimalizace se snaží i právnické osoby, které si volí svá sídla v zemi s nízkým daňovým zatížením. Správce daně má nástroj k zamezení tohoto chování v podobě „skutečného místa vedení“, které je určující pro určení rezidentství. Odborná veřejnost však takovýto postup správce daně zatím nezaznamenala.

Samozřejmě míra zdanění je jen jedním aspektem pro usazení v určitém státě, je jím i výše dalších plateb typu sociální, zdravotní pojištění, poplatky, dále zdanění pracovní síly, omezení uznatelnosti některých nákladů (typickým příkladem jsou úroky od spojených osob, náklady na reprezentaci). Určujícím kritériem pro usazení je však politická stabilita, podnikatelské a kulturní klima určitého státu.

V mezinárodním zdanění se setkáváme s řadou snah o manipulaci, optimalizaci a na druhé straně i neúmyslných chyb. Je to obor plný úskalí, který se neustále vyvíjí. Často dochází k zakrývání skutečného stavu stavem formálně-právním, kdy např. dle smlouvy, textu faktury dochází k poskytování služeb mimo území ČR. Ve skutečnosti však poskytováním fakturovaných služeb vznikla tzv. službová stálá provozovna. Poznamenejme však, že správce daně má nástroje, jak této optimalizaci zamezit.

Veškeré snahy o sjednocení, o zabránění dvojího zdanění i nezdanění v oblasti mezinárodního zdanění lze jen přivítat. EU přispívá k této snaze, např. směrnici

o společném zdanění mateřských a dceřinných společností, směrnici o úrocích a licenčních poplatcích, které jsou implementovány členskými zeměmi včetně ČR. Ideálním stavem by samozřejmě byla vzorová smlouva EU pro zamezení dvojího zdanění. SZDZ jsou ale dílem politické dohody – a to je otázkou dlouhého času a pravděpodobně, stejně jako v případě vzorové smlouvy OECD by ke znění uplatňovaly některé státy výhrady. Doporučovala bych tedy vypracování standardních postupů ke zdaňování stálých provozoven v rámci EU (podmínky jejího vzniku, metody pro přidělení zisku stále provozovně, např. jak jsou zpracovány principy pro stanovení „transfer pricing“ od OECD), sjednocení přístupů k výkladu různých pojmů a jejich implementaci do lokálních předpisů, použití pouze jedné z variant uplatnění srážkové daně – refundační nebo přímý systém.

Obě smluvní země se v současné době snaží různými podpůrnými prostředky přispět k obnově hospodářského růstu, jedním z nich je snižování celkové daňové zátěže daňových poplatníků, fyzických i právnických osob. Rakouská republika v době, kdy praktická část této práce byla již hotova schválila novelu, která posouvá hranici pro zdanění fyzických osob progresivní sazbou daně z původních 51 000 EUR ročně na 60 000 EUR ročně.

Poslanecká sněmovna ČR projednala dne 5. 5. 2009 ve 2. čtení návrh novely ZDP (sněmovní tisk 768/2), který zavádí možnost volby zdanění u příjmů podléhající srážkové dani (§36 ZDP) plynoucích rezidentům z EU a EHP. Poplatník by měl mít nově možnost se rozhodnout u každého jednotlivého příjmu, zda tento příjem zahrne do přiznání (a zdaní běžnou sazbou daně po uplatnění výdajů), nebo ho ponechá zdaněn konečnou srážkovou daní. Tato skutečnost dle mého názoru významně přispěje k odstranění diskriminace daňových rezidentů EU a EHP, kteří dosahují příjmů ze zdrojů na území ČR. Myslím si, že tento krok České republiky lze jen přivítat.

V úplném závěru mohu konstatovat splnění hlavního smyslu mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění, který spočívá v podpoře mezinárodní výměny zboží a služeb, pohybu kapitálu a osob a to prostřednictvím vyloučení nebo alespoň zmírnění mezinárodního dvojího zdanění příjmu, popřípadě majetku, ovšem též i v rozdělení podílu dvou států na daňových výnosech.

9 Seznam tabulek

Tab. 2.1	Nejvýznamnější rakouští investoři v České republice.....	14
Tab. 6.1	Dílčí základ daně dle § 6 ZDP u rezidenta ze sml. státu	50
Tab. 6.2	Dílčí základ daně dle § 6 ZDP, rezidenta z nesmluv. státu	50
Tab. 6.3	Výpočet zůstatkové ceny	53
Tab. 6.4	Dílčí základ daně dle § 6 ZDP	57
Tab. 6.5	Rekapitulace pro sestavení přiznání, rezidenta ze smluvního státu.....	58
Tab. 6.6	Rekapitulace pro sestavení přiznání v ČR pro poplatníka, který je rezidentem jak ČR, tak i nesmluvního státu	59
Tab. 6.7	Výpočet daňové povinnosti rezidenta ze smluvního státu v ČR	60
Tab. 6.8	Výpočet dílčích základů daně v Rakousku.....	62
Tab. 6.9	Výpočet celosvětové povinnosti v Rakousku	63
Tab. 6.10	Výpočet celosvětové daňové povinnosti v ČR	65

10 Seznam použitých zkratk

ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
EHP	Evropský hospodářský prostor
EHS	Evropské hospodářské společenství
OECD	Organizace pro evropskou spolupráci a rozvoj
OZ	Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, v platném znění
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

11 Seznam použitých zdrojů

- (1) 400. Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen, v platném znění.
- (2) ASPI, profesionální automatizovaný systém právních informací. © ASPI, a.s. 2005.
- (3) JANDA, Karel. Zdaňování příjmů ze zahraničí. *Daně, účetnictví vzory a případy*, 2008, roč. 2008, č. 7, s. 2 – 67. ISSN 1213-9270.
- (4) KYSELÁK, Pavel. Nová smlouva s Rakouskem. *Daně a právo v praxi*, 2007, roč. 12, č. 8, s. 18 – 26. ISSN 1211-7293.
- (5) OECD Model Tax Convention on Income and Capital, Articles of the model convention with respect to taxes on income and capital (as they read on 28 January 2003).
- (6) /online/ Ministerstvo zahraničních věcí. Rakousko: Obchodní a ekonomická spolupráce s ČR. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz>. Poslední úprava. 23.3.2009.
- (7) POKORNÝ, Jiří. *Úspěšnost zaručena*. 1. vydání. Brno: CERM, 2004. 207 s. ISBN 80 – 7204 – 948 – X.
- (8) Pokyn D – 311 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu. Finanční zpravodaj č. 6-7/2007.
- (9) Pokyn D-300 MF čj. 15/107 705/5006, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
- (10) RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. vydání. Olomouc: ANAG, 2009. 421 s. ISBN 978-80-7263-511-5.
- (11) Sdělení MF ČR č.j. 251/122 867/2000 k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“. Finanční zpravodaj 13/2001.
- (12) SCHUCH, Josef a ZEHETNER, Ulf. *Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht*. 1. vydání. Wien: LINDE VERLAG WIEN, 2001. 479 s. ISBN 3-7073-0263-6.

- (13) Smlouva mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku. Sbírka mezinárodních smluv. 22. květen 2007.
- (14) SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008. 326 s. ISBN 80-7357-354-6.
- (15) VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2005. 152 s. ISBN 80-7357-118-8.
- (16) Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- (17) Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

12 Seznam příloh

Příloha č. 1

Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti za rok 2009, pana Wagnera, nerezidenta ČR, vystavená společností BCA, GsmbH.

Příloha č. 2

Priznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009, pana Wagnera, nerezidenta ČR.

Příloha č. 3

Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti za rok 2009, pana Wagnera, rezidenta ČR, vystavená společností BCA, GsmbH.

Příloha č. 4

Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti za rok 2009, pana Wagnera, rezidenta ČR, vystavená společností ABC, a.s.

Příloha č. 5

Priznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009, pana Wagnera, rezidenta ČR.

P O T V R Z E N Í

**o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků,
sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění¹⁾
podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
za období 1 až 12..... 2009**

Jméno a příjmení poplatníka :	<u>Hans Wagner</u>	Rodné číslo: ²⁾	<u>01 01 70</u>
místa trvalého pobytu :	<u>Wien, Strasse 1</u>	PSČ :	<u>1190</u>
Poplatník podepsal - nepodepsal ³⁾ prohlášen ⁴⁾	- na zdaňovacím		<u>2009</u>
	- na tyto měsíce zdaňovacích		<u>1 až 12</u>

1.	Úhrn zúčtovaných příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků	1500000
2.	Z ř. 1 příjmy vyplacené nebo obdržené do 31.ledna 2010 (§ 5 odst. 4 z	1500000
3.	Zúčtováno v měsících (číselné označení) 1 až 12	xx
4.	Doplatky příjmů podle § 5 odst. 4 zákona zúčtovaných ve zdaňovacích	0
5.	Doplatky příjmů podle § 5 odst. 4 zákona zúčtovaných ve zdaňovacích	0
6.	Úhrn povinného pojistného z příjmů uvedených na ř. 2 (§ 6 odst. 13 zákona) ⁵⁾	384418
7.	Úhrn pojistného, které byl povinen platit zaměstnavatel z příjmů uvedených na ř. 5 ⁶⁾	0
8.	Základ daně (ř. 2 + ř. 4 + ř. 6 + ř. 7)	1884418
9.	Skutečně sražená záloha na daň z příjmu uvedených na ř. 2	257835
10.	Skutečně sražená záloha na daň z příjmů uvedených na ř. 4 ⁷⁾	0
11.	Skutečně sražená záloha na daň z příjmů uvedených na ř. 5 ⁸⁾	0
12.	Záloha na daň z příjmů celkem (ř. 9 + ř. 10 + ř. 11)	257835
13.	Úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů	0
14.	Děti uplatněné jako vyživované pro účely daňového zvýhodnění podle § 35c a § 35d zákona	Od - do Jméno-rodné číslo
15.	Invalidita (ZTP/P) poplatníka uplatněná jako sleva na dani podle §35ba odst. 1 písm. c) až e) zákona pro snížení záloh na daň	Od - do Stupeň invalidity (ZTP/P)
16.	Soustavná příprava na budoucí povolání poplatníka uplatněná jako sleva na dani podle § 35ba odst. 1 písm. f) zákona pro snížení záloh na daň	Od - do Škola
15.	Roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění nebylo - bylo ³⁾ provedeno s tímto výsledkem ¹⁰⁾	
	Přeplatek na dani z ročního zúčtování záloh (§ 38ch odst. 5 zákona) ve výši _____ Kč byl vrácen poplatníkovi dne _____	
	Doplatek ze zúčtování (§ 35d odst. 8 zákona) ve výši _____ Kč byl vrácen poplatníkovi dne _____	
	z toho činí přeplatek na dani po slevě _____ Kč	
	z toho činí doplatek na daňovém bonusu ³⁾⁹⁾ / přeplacena část na _____ Kč	
	daňovém bonusu ³⁾⁹⁾ _____ Kč	

Toto potvrzení nahrazuje potvrzení vydané dne _____¹¹⁾

Jméno a adresa plátce :

BCA, GsmbH

Vyhotovil :

xxxxxxx

Číslo telefonu :

xxxxxxx

Daňové identifikační číslo plátce :

CZ xxxxxxxxxx

Dne :

25 5460 Mfin 5460 vzor č.17

Podpis a otisk razítka plátce

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, Bělohorská 39, Praha 6-Břevnov, www.aspekthm.cz

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu v, ve, pro

Prahu 1

01 Daňové identifikační číslo

c z 0 1 0 1 7 0

02 Rodné číslo

0 1 0 1 7 0

Otisk podacího razítka finančního úřadu

03 DAP¹⁾

řádné

X

opravné

dodatečné

Důvody pro podání dodatečného
DAP zjištěny dne04 Kód rozlišení typu DAP²⁾

Datum

05 DAP zpracoval a předkládá daňový poradce na základě plné moci k zastupování,
která byla podána správcí daně před uplynutím neprodloužené lhůty¹⁾

ano

ne

X

05a Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾

ano

ne

X

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů fyzických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)
za zdaňovací období (kalendářní rok) 2009 nebo jeho část²⁾ od do
dále jen „DAP“

1. ODDÍL - Údaje o poplatníkovi

06 Příjmení Wagner	07 Rodné příjmení	08 Jméno Hans
09 Titul Mag.	10 Státní příslušnost rakouská	11 Číslo pasu

Adresa bydliště (místa trvalého pobytu) v den podání DAP

12 Obec Wien	13 Ulice / část obce Strasse	14 Číslo popisné / orientační 1
15 PSČ 190 00	16 Telefon / mobilní telefon	17 Fax / e-mail
		18 Stát AT

Adresa bydliště (místa trvalého pobytu) k poslednímu dni kalendářního roku, za který se daň vyměřuje

Řádky 19 až 22 vyplňte pouze v případě, že adresa k poslednímu dni kalendářního roku, za který se DAP podává, je rozdílná od adresy v den podání DAP.

19 Obec	20 Ulice / část obce	21 Číslo popisné / orientační	22 PSČ
---------	----------------------	-------------------------------	--------

Adresa pobytu na území České republiky, kde se poplatník obvykle ve zdaňovacím období zdržoval

Řádky 23 až 28 vyplňte pouze v případě, že nemáte bydliště (trvalý pobyt) na území České republiky.

23 Obec Praha 1	24 Ulice / část obce Haštalská	25 Číslo popisné / orientační 6
26 PSČ 393 01	27 Telefon / mobilní telefon	28 Fax / e-mail

29 Kód státu - vyplní jen daňový nerezident

AT

29a Výše celosvětových příjmů

Kč

30 Spojení se zahraničními osobami¹⁾

ano

X

ne

1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (§ 6 zákona)

	poplatník	finanční úřad
31 Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů	1 500 000	
32 Úhrn pojistného, které je povinen platit zaměstnavatel sám za sebe	384 418	
33 Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 14 zákona		
34 Dílčí základ daně podle § 6 zákona (ř. 31 + ř. 32 – ř. 33)	1 884 418	
35 Úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí zvýšený o pojistné hrazené zaměstnavatelem		

2. Dílčí základy daně z příjmů fyzických osob podle § 6, § 7, § 8, § 9 a § 10 zákona, základ daně a ztráta

36 Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona (ř. 34)	1 884 418	
36a Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona po vynětí (ř. 36 - úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona nebo ř. 36)	1 884 418	
37 Dílčí základ daně nebo ztráta z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona (ř. 113 přílohy č. 1 DAP)		
38 Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona		
39 Dílčí základ daně nebo ztráta z pronájmu podle § 9 zákona (ř. 206 přílohy č. 2 DAP)	237 000	
40 Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona (ř. 209 přílohy č. 2 DAP)	971 500	
41 Úhrn řádků (ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40).	1 208 500	
41a Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona po vynětí (ř. 41 - úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až § 10 zákona nebo ř. 41)	1 208 500	
42 Základ daně (36a + kladná hodnota z ř. 41a)	3 092 918	
43 (neobsazeno)		
44 Uplatňovaná výše ztráty - vzniklé a vyměřené za předcházející zdaňovací období maximálně do výše ř. 41a		
45 Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 – ř. 44)	3 092 918	

3. ODDÍL - Nezdaniitelné části základu daně, odčitatelné položky a daň celkem

Částka podle § 15	Počet měsíců	Počet měsíců
46 Odst. 1 zákona (hodnota daru/darů)		
47 Odst. 3 a 4 zákona (odečet úroků)		
48 Odst. 5 zákona (penzijní připojištění)		
49 Odst. 6 zákona (životní pojištění)		
50 Odst. 7 zákona (odborové příspěvky)		
51 Odst. 8 zákona (úhrada za další vzdělávání)		
52 § 34 odst. 4 zákona (výzkum a vývoj)		
53 Další částky		
54 Úhrn nezdanitelných částí základu daně a položek odčitatelných od základu daně (ř. 46 + ř. 47 + ř. 48 + ř. 49 + ř. 50 + ř. 51 + ř. 52 + ř. 53)	0	
55 Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně (ř. 45 – ř. 54)	3 092 918	
56 Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	3 092 900	
57 Daň podle § 16 zákona	463 935	

4. ODDÍL - Daň celkem, ztráta

58 Daň podle § 16 zákona (ř. 57) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP	463 935	
59 (neobsazeno)		
60 Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 58)	463 935	
61 Daňová ztráta - zaokrouhlená na celé Kč nahoru bez znaménka minus	0	

5. ODDÍL - Uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění

62 Slevy celkem podle § 35 odst. 1 zákona		
63 Sleva podle § 35 odst. 6 až 8, § 35a nebo § 35b zákona		

Tab. č. 1 ÚDAJE O MANŽELCE (MANŽELOVI)

Příjmení, jméno, titul manželky (manžela)		Rodné číslo	
Částka podle § 35ba odst. 1	Počet měsíců		Počet měsíců
64 písm. a) zákona (na poplatníka)		24 840	
65a) písm. b) zákona (na manželku/manžela)		0	
65b) písm. b) zákona (na manželku/manžela, která/který je držitelem ZTP/P)		0	
66 písm. c) zákona (na poživatele část. invalidního důchodu)		0	
67 písm. d) zákona (na poživatele plného invalidního důchodu)		0	
68 písm. e) zákona (na držitele průkazu ZTP/P)		0	
69 písm. f) zákona (studium)		0	
70 Úhrn slev na dani podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 62 + ř. 63 + ř. 64 + ř. 65a + ř. 65b + ř. 66 + ř. 67 + ř. 68 + ř. 69)		24 840	
71 Daň po uplatnění slev podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 60 – ř. 70)		439 095	

Tab. č. 2 ÚDAJE O DĚTECH ŽIJÍCÍCH V DOMÁCNOSTI

	Příjmení a jméno	Rodné číslo	Počet měsíců	Počet měsíců se ZTP/P
	1	2	3	4
1				
2				
3				
4				
	Celkem		0	0

72 Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	0	
73 Sleva na dani (částka z ř. 72, uplatněná maximálně do výše daně na ř. 71)	0	
74 Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona (ř. 71 – ř. 73)	439 095	

75 Daňový bonus (ř. 72 – ř. 73)		
76 Úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů podle § 35d zákona (včetně případného doplatku na daňovém bonusu)		
77 Rozdíl na daňovém bonusu (ř. 75 – ř. 76)	0	

6. ODDÍL - Dodatečné DAP

78 Poslední známá daňová povinnost		
79 Zjištěná daňová povinnost podle § 41 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (ř. 74)		
80 Rozdíl řádků (ř. 79 – ř. 78) : zvýšení (+) částka daně se zvyšuje, snížení (–) částka daně se snižuje		
81 Poslední známá daňová povinnost - daňová ztráta podle § 5 zákona		
82 Zjištěná ztráta podle § 41 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (ř. 61)		
83 Rozdíl řádků (ř. 82 – ř. 81) : zvýšení (+) - daňová ztráta se zvyšuje, snížení (–) daňová ztráta se snižuje		

7. ODDÍL - Placení daně

84 Úhrn sražených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků (po slevách na dani)	257 835	
85 Na zbývajících zálohách zapláceno poplatníkem celkem		
86 Zaplacená daň stanovená paušální částkou podle § 7a zákona		
87 Sražená daň podle § 36 odst. 7 zákona (státní dluhopisy)		
88 Zajištěná daň plátcem podle § 38e zákona		
89 Sražená daň podle § 38f odst. 11 zákona		
90 Zaplacená daňová povinnost (záloha) podle § 38gb odst. 4 zákona		
91 Zbývá doplatit (ř. 74 – ř. 77 – ř. 84 – ř. 85 – ř. 86 – ř. 87 – ř. 88 – ř. 89 – ř. 90) : (+) zbývá doplatit, (–) zapláceno více	181 260	

PŘÍLOHY DAP:

Ve sloupci uveďte počet listů příloh.

RČ: 01 01 70

Název přílohy	
Příloha č. 1 - „Výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 zákona)“	0
Příloha č. 2 - „Výpočet dílčích základů daně z příjmů z pronájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)“	1
Příloha č. 3 - „Výpočet daně z příjmů ze zahraničí (§ 38f zákona) a daně po slevě“ včetně Samostatných listů 1. oddílu	0
Účetní závěrka poplatníka, který vede účetnictví	
Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění podle § 38f odst. 9 zákona	
„Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků a o sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění“ za příslušné zdaňovací období od všech zaměstnavatelů (např. podle § 38j odst. 3 zákona)	1
Doklad o poskytnutém daru	
Potvrzení o poskytnutém úvěru na bytové potřeby a o výši úroků z tohoto úvěru	
Potvrzení o zaplacených částkách na penzijní připojištění	
Potvrzení o zaplacených částkách na soukromé životní pojištění	
Potvrzení o zaplacené úhradě na další vzdělávání.	
Další přílohy výše neuvedené	
Počet listů příloh celkem	2

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO DAP JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ

V	dne	
---	-----	--

ÚDAJE O ZÁSTUPCI

Podpis poplatníka (zástupce)

Příjmení a jméno		Titul	Telefon / mobilní telefon
Adresa - obec	PSČ	Ulice / část obce	Číslo popisné / orientační

Pokud DAP zpracovává daňový poradce, uveďte dále evidenční číslo osvědčení

--

VYPLNÍ FINANČNÍ ÚŘADZa finanční úřad přiznanou daňovou povinnost a ztrátu vyměřil¹⁾ ☐ – dodatečně vyměřil¹⁾ ☐ podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb.,

o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dne

--

ke dni

--

Podpis odpovědného pracovníka

--

ŽÁDOST O VRÁCENÍ PŘEPLATKU NA DANI Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Podle ust. § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, žádám o vrácení:

přeplatku na daní z příjmů fyzických osob Kč.

Přeplatek zašlete na adresu:

Přeplatek vraťte na účet vedený u č.

kód banky specifický symbol

Vlastník účtu měna, ve které je účet veden

V dne Podpis poplatníka (zástupce)

VYPLNÍ FINANČNÍ ÚŘAD

--

Otisk podacího razítka finančního úřadu

¹⁾ Označte křížkem odpovídající variantu²⁾ Údaj vyplňte, **pouze** máte-li kód rozlišení typu DAP v případech uvedených v § 38gb zákona a dále v případech uvedených v § 40 a v § 40b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

PŘÍLOHA č. 2

Rodné číslo: 0 1 0 1 / 7 0

je součástí tiskopisu PŘÍZNÁNÍ k dani z příjmů fyzických osob
za zdaňovací období 2008 – 25 5405 MFin 5405 vzor č. 15 (dále jen „DAP“)

Částky uveďte v celých Kč. Číselné hodnoty počítané v průběhu výpočtu daňové povinnosti jsou ukazatelé ve smyslu ustanovení § 46a odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a jejich zaokrouhlení se provádí s přesností na dvě desetinná místa.

Výpočet dílčích základů daně z příjmů z pronájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)

1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů z pronájmu (§ 9 zákona)

Příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a příjmy ze zdrojů v zahraničí

Uplatňuji výdaje procentem z příjmů (30 %)¹)		Dosáhl jsem příjmů ze společného jmění manželů¹)	
		poplatník	finanční úřad
201	Příjmy podle § 9 zákona	262 500	
202	Výdaje podle § 9 zákona	25 500	
203	Rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 201 – ř. 202) nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)	237 000	
204	Úhrn částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)		
205	Úhrn částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)		
206	Dílčí základ daně, daňová ztráta z pronájmu podle § 9 zákona (ř. 203 + ř. 204 – ř. 205)	237 000	
Rezervy na začátku zdaňovacího období		Rezervy na konci zdaňovacího období	

2. Výpočet dílčího základu daně z ostatních příjmů (§ 10 zákona)

Příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí

Druh příjmů podle § 10 odst. 1 zákona		Příjmy	Výdaje	Rozdíl (sloupec 2 – sloupec 3)	Kód²)
1		2	3	4	5
1	prodej nemovitosti	2 500 000	1 528 500	971 500	
2				0	
3				0	
4				0	
Úhrn kladných rozdílů jednotlivých druhů příjmů		2 500 000	1 528 500	971 500	

	poplatník	finanční úřad
207	Příjmy podle § 10 zákona	2 500 000
208	Výdaje podle § 10 zákona (maximálně do výše příjmů)	1 528 500
209	Dílčí základ daně připadající na ostatní příjmy podle § 10 zákona (ř. 207 – ř. 208)	971 500

¹) Označte křížkem odpovídající variantu

²) Pokud jste uplatnil výdaje procentem z příjmů (týká se pouze zemědělské výroby), uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „p“. Pokud příjmy plynou z majetku, který je ve společném jmění manželů, uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „s“. Pokud příjmy plynou ze zdrojů v zahraničí, uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „z“.

Příloha - § 6 Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky

Příjmení: Wagner

Jméno : Hans

RČ: 01 01 70

DIČ: CZ010170

Název plátce (zaměstnavatel)	Úhrn příjmů	Pojistné	Záloha na daň
Organizační složka	1 500 000	384 418	257 835
Celkem	1 500 000	384 418	257 835

Příloha - § 9 Příjmy z pronájmu

Příjmení: Wagner

Jméno : Hans

RČ: 01 01 70

DIČ: CZ010170

Pronajímaná věc (název nebo popis, adresa)	Příjmy v Kč	Výdaje v Kč
Dům v Českých Budějovicích	262 500	25 500
Celkem	262 500	25 500

P O T V R Z E N Í

**o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků,
sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění¹⁾
podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
za období1 až 12..... 2009**

Jméno a příjmení poplatníka : <u>Hans Wagner</u>		Rodné číslo: ²⁾ <u>01 01 70</u>
místa trvalého pobytu : <u>Wien, Strasse 1</u>		PSČ : <u>1190</u>
Poplatník podepsal - nepodepsal ³⁾ prohlášen ⁴⁾ - na zdaňovac		<u>2009</u>
		- na tyto měsíce zdaňovacích <u>1 až 12</u>

1.	Úhrn zúčtovaných příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků	1500000
2.	Z ř. 1 příjmy vyplacené nebo obdržené do 31.ledna 2010 (§ 5 odst. 4 z	1500000
3.	Zúčtováno v měsících (číselné označení <u>1 až 12</u>)	xx
4.	Doplatky příjmů podle § 5 odst. 4 zákona zúčtovaných ve zdaňovacích	0
5.	Doplatky příjmů podle § 5 odst. 4 zákona zúčtovaných ve zdaňovacích	0
6.	Úhrn povinného pojistného z příjmů uvedených na ř. 2 (§ 6 odst. 13 zákona) ⁵⁾	384418
7.	Úhrn pojistného, které byl pvinen platit zaměstnavatel z příjmů uvedených na ř. 5 ⁶⁾	0
8.	Základ daně (ř. 2 + ř. 4 + ř. 6 + ř. 7)	1884418
9.	Skutečně sražená záloha na daň z příjmu uvedených na ř. 2	236475
10.	Skutečně sražená záloha na daň z příjmů uvedených na ř. 4 ⁷⁾	0
11.	Skutečně sražená záloha na daň z příjmů uvedených na ř. 5 ⁸⁾	0
12.	Záloha na daň z příjmů celkem (ř. 9 + ř. 10 + ř. 11)	236475
13.	Úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů	0
14.	Děti uplatněné jako vyživované pro účely daňového zvýhodnění podle § 35c a § 35d zákona	Od - do
		Jméno-rodné číslo
		<u>1 až 12</u> <u>Wagner Sabine</u>
		<u>1 až 12</u> <u>Wagner Oliver</u>
15.	Invalidita (ZTP/P) poplatníka uplatněná jako sleva na dani podle §35ba odst. 1 písm. c) až e) zákona pro snížení záloh na daň	Od - do
		Stupeň invalidity (ZTP/P)
16.	Soustavná příprava na budoucí povolání poplatníka uplatněná jako sleva na dani podle § 35ba odst. 1 písm. f) zákona pro snížení záloh na daň	Od - do
		Škola
15.	Roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění nebylo - bylo ³⁾ provedeno s tímto výsledkem ¹⁰⁾	
	Přeplatek na dani z ročního zúčtování záloh (§ 38ch odst. 5 zákona) ve výši _____ Kč byl vrácen poplatníkovi dne _____	
	Doplatek ze zúčtování (§ 35d odst. 8 zákona) ve výši _____ Kč byl vrácen poplatníkovi dne _____	
	z toho činí přeplatek na dani po slevě _____ Kč	
	z toho činí doplatek na daňovém bonusu ³⁾⁹⁾ / přeplacena část na _____ Kč	
	daňovém bonusu ³⁾⁹⁾ _____ Kč	

Toto potvrzení nahrazuje potvrzení vydané dne _____¹¹⁾

Jméno a adresa plátce :

BCA, GsmbH

Vyhotovil :

xxxxxxx

Číslo telefonu :

xxxxxxx

Daňové identifikační číslo plátce :

CZ xxxxxxxxxx

Dne :

25 5460 Mfin 5460 vzor č.17

Podpis a otisk razítka plátce

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, Bělohorská 39, Praha 6-Břevnov, www.aspekthm.cz

P O T V R Z E N Í

**o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků,
sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění¹⁾
podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
za období 1 až 12..... 2009**

Jméno a příjmení poplatníka : <u>Hans Wagner</u>		Rodné číslo: ²⁾ <u>01 01 70</u>
místa trvalého pobytu : <u>Wien, Strasse 1</u>		PSČ : <u>1190</u>
Poplatník podepsal - nepodepsal ³⁾ prohlášen ⁴⁾ - na zdaňovac		<u>2009</u>
		- na tyto měsíce zdaňovacích <u>1 až 12</u>

1.	Úhrn zúčtovaných příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků	250 000
2.	Z ř. 1 příjmy vyplacené nebo obdržené do 31.ledna 2010 (§ 5 odst. 4 z	250 000
3.	Zúčtováno v měsících (číselné označení 1 až 12)	xx
4.	Doplatky příjmů podle § 5 odst. 4 zákona zúčtovaných ve zdaňovacích	0
5.	Doplatky příjmů podle § 5 odst. 4 zákona zúčtovaných ve zdaňovacích	0
6.	Úhrn povinného pojistného z příjmů uvedených na ř. 2 (§ 6 odst. 13 zákona) ⁵⁾	22 500
7.	Úhrn pojistného, které byl pvinen platit zaměstnavatel z příjmů uvedených na ř. 5 ⁶⁾	0
8.	Základ daně (ř. 2 + ř. 4 + ř. 6 + ř. 7)	272 500
9.	Skutečně sražená záloha na daň z příjmu uvedených na ř. 2	40 875
10.	Skutečně sražená záloha na daň z příjmů uvedených na ř. 4 ⁷⁾	0
11.	Skutečně sražená záloha na daň z příjmů uvedených na ř. 5 ⁸⁾	0
12.	Záloha na daň z příjmů celkem (ř. 9 + ř. 10 + ř. 11)	40 875
13.	Úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů	0
14.	Děti uplatněné jako vyživované pro účely daňového zvýhodnění podle § 35c a § 35d zákona	Od - do Jméno-rodné číslo
15.	Invalidita (ZTP/P) poplatníka uplatněná jako sleva na dani podle §35ba odst. 1 písm. c) až e) zákona pro snížení záloh na daň	Od - do Stupeň invalidity (ZTP/P)
16.	Soustavná příprava na budoucí povolání poplatníka uplatněná jako sleva na dani podle § 35ba odst. 1 písm. f) zákona pro snížení záloh na daň	Od - do Škola
15.	Roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění nebylo - bylo ³⁾ provedeno s tímto výsledkem ¹⁰⁾	
	Přeplatek na dani z ročního zúčtování záloh (§ 38ch odst. 5 zákona) ve výši _____ Kč byl vrácen poplatníkovi dne _____	
	Doplatek ze zúčtování (§ 35d odst. 8 zákona) ve výši _____ Kč byl vrácen poplatníkovi dne _____	
	z toho činí přeplatek na dani po slevě _____ Kč	
	z toho činí doplatek na daňovém bonusu _____ / přeplacena část na _____	
	daňovém bonusu ³⁾⁹⁾ _____ Kč	

Toto potvrzení nahrazuje potvrzení vydané dne _____¹¹⁾

Jméno a adresa plátce :

ABC, a.s.

Vyhotovil :

xxxxxxx

Číslo telefonu :

xxxxxxx

Daňové identifikační číslo plátce :

CZ xxxxxxxxxx

Dne :

25 5460 Mfin 5460 vzor č.17

Podpis a otisk razítka plátce

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, Bělohorská 39, Praha 6-Břevnov, www.aspekthm.cz

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu v, ve, pro

Praha 1

01 Daňové identifikační číslo

c z 0 1 0 1 7 0

02 Rodné číslo

0 1 0 1 7 0

Otisk podacího razítka finančního úřadu

03 DAP¹⁾

řádné

X

opravné

dodatečné

Důvody pro podání dodatečného
DAP zjištěny dne04 Kód rozlišení typu DAP²⁾

Datum

05 DAP zpracoval a předkládá daňový poradce na základě plné moci k zastupování,
která byla podána správcí daně před uplynutím neprodloužené lhůty¹⁾

ano

ne

X

05a Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾

ano

ne

X

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů fyzických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)
za zdaňovací období (kalendářní rok) 2009 nebo jeho část²⁾ od do
dále jen „DAP“

1. ODDÍL - Údaje o poplatníkovi

06 Příjmení Wagner	07 Rodné příjmení	08 Jméno Hans
09 Titul Mag.	10 Státní příslušnost AT	11 Číslo pasu

Adresa bydliště (místa trvalého pobytu) v den podání DAP

12 Obec Praha	13 Ulice / část obce Haštalská	14 Číslo popisné / orientační 6
15 PSČ 110 00	16 Telefon / mobilní telefon	17 Fax / e-mail
		18 Stát ČR

Adresa bydliště (místa trvalého pobytu) k poslednímu dni kalendářního roku, za který se daň vyměřuje

Řádky 19 až 22 vyplňte pouze v případě, že adresa k poslednímu dni kalendářního roku, za který se DAP podává, je rozdílná od adresy v den podání DAP.

19 Obec	20 Ulice / část obce	21 Číslo popisné / orientační	22 PSČ
---------	----------------------	-------------------------------	--------

Adresa pobytu na území České republiky, kde se poplatník obvykle ve zdaňovacím období zdržoval

Řádky 23 až 28 vyplňte pouze v případě, že nemáte bydliště (trvalý pobyt) na území České republiky.

23 Obec	24 Ulice / část obce	25 Číslo popisné / orientační
26 PSČ	27 Telefon / mobilní telefon	28 Fax / e-mail

29 Kód státu - vyplní jen daňový nerezident

29a Výše celosvětových příjmů

Kč

30 Spojení se zahraničními osobami¹⁾

ano

ne

X

1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (§ 6 zákona)

	poplatník	finanční úřad
31 Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů	1 750 000	
32 Úhrn pojistného, které je povinen platit zaměstnavatel sám za sebe	406 918	
33 Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 14 zákona		
34 Dílčí základ daně podle § 6 zákona (ř. 31 + ř. 32 – ř. 33)	2 156 918	
35 Úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí zvýšený o pojistné hrazené zaměstnavatelem		

2. Dílčí základy daně z příjmů fyzických osob podle § 6, § 7, § 8, § 9 a § 10 zákona, základ daně a ztráta

36 Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona (ř. 34)	2 156 918	
36a Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona po vynětí (ř. 36 - úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona nebo ř. 36)	2 156 918	
37 Dílčí základ daně nebo ztráta z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona (ř. 113 přílohy č. 1 DAP)	2 750 000	
38 Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona	160 000	
39 Dílčí základ daně nebo ztráta z pronájmu podle § 9 zákona (ř. 206 přílohy č. 2 DAP)	273 500	
40 Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona (ř. 209 přílohy č. 2 DAP)	971 500	
41 Úhrn řádků (ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40).	4 155 000	
41a Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona po vynětí (ř. 41 - úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až § 10 zákona nebo ř. 41)	4 155 000	
42 Základ daně (36a + kladná hodnota z ř. 41a)	6 311 918	
43 (neobsazeno)		
44 Uplatňovaná výše ztráty - vzniklé a vyměřené za předcházející zdaňovací období maximálně do výše ř. 41a		
45 Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 – ř. 44)	6 311 918	

3. ODDÍL - Nezdaniitelné části základu daně, odčitatelné položky a daň celkem

Částka podle § 15	Počet měsíců		Počet měsíců	
46 Odst. 1 zákona (hodnota daru/darů)				
47 Odst. 3 a 4 zákona (odečet úroků)	12	106 000		
48 Odst. 5 zákona (penzijní připojištění)				
49 Odst. 6 zákona (životní pojištění)				
50 Odst. 7 zákona (odborové příspěvky)				
51 Odst. 8 zákona (úhrada za další vzdělávání)				
52 § 34 odst. 4 zákona (výzkum a vývoj)				
53 Další částky				
54 Úhrn nezdanitelných částí základu daně a položek odčitatelných od základu daně (ř. 46 + ř. 47 + ř. 48 + ř. 49 + ř. 50 + ř. 51 + ř. 52 + ř. 53)		106 000		
55 Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně (ř. 45 – ř. 54)		6 205 918		
56 Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů		6 205 900		
57 Daň podle § 16 zákona		930 885		

4. ODDÍL - Daň celkem, ztráta

58 Daň podle § 16 zákona (ř. 57) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP	857 158,91	
59 (neobsazeno)		
60 Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 58)	857 159	
61 Daňová ztráta - zaokrouhlená na celé Kč nahoru bez znaménka minus	0	

5. ODDÍL - Uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění

62 Slevy celkem podle § 35 odst. 1 zákona		
63 Sleva podle § 35 odst. 6 až 8, § 35a nebo § 35b zákona		

Tab. č. 1 ÚDAJE O MANŽELCE (MANŽELOVI)

Příjmení, jméno, titul manželky (manžela)	Wagner Sabine	Rodné číslo	
Částka podle § 35ba odst. 1	Počet měsíců		Počet měsíců
64 písm. a) zákona (na poplatníka)		24 840	
65a) písm. b) zákona (na manželku/manžela)	1	2 070	
65b) písm. b) zákona (na manželku/manžela, která/který je držitelem ZTP/P)		0	
66 písm. c) zákona (na poživatele část. invalidního důchodu)		0	
67 písm. d) zákona (na poživatele plného invalidního důchodu)		0	
68 písm. e) zákona (na držitele průkazu ZTP/P)		0	
69 písm. f) zákona (studium)		0	
70 Úhrn slev na dani podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 62 + ř. 63 + ř. 64 + ř. 65a + ř. 65b + ř. 66 + ř. 67 + ř. 68 + ř. 69)		26 910	
71 Daň po uplatnění slev podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 60 – ř. 70)		830 249	

Tab. č. 2 ÚDAJE O DĚTECH ŽIJÍCÍCH V DOMÁCNOSTI

	Příjmení a jméno	Rodné číslo	Počet měsíců	Počet měsíců se ZTP/P
	1	2	3	4
1	Wagner Oliver	000726/06	12	
2	Wagner Rebeca	000827/07	12	
3				
4				
	Celkem		24	0

72 Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	21 360	
73 Sleva na dani (částka z ř. 72, uplatněná maximálně do výše daně na ř. 71)	21 360	
74 Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona (ř. 71 – ř. 73)	808 889	

75 Daňový bonus (ř. 72 – ř. 73)		
76 Úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů podle § 35d zákona (včetně případného doplatku na daňovém bonusu)		
77 Rozdíl na daňovém bonusu (ř. 75 – ř. 76)	0	

6. ODDÍL - Dodatečné DAP

78 Poslední známá daňová povinnost		
79 Zjištěná daňová povinnost podle § 41 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (ř. 74)		
80 Rozdíl řádků (ř. 79 – ř. 78) : zvýšení (+) částka daně se zvyšuje, snížení (–) částka daně se snižuje		
81 Poslední známá daňová povinnost - daňová ztráta podle § 5 zákona		
82 Zjištěná ztráta podle § 41 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (ř. 61)		
83 Rozdíl řádků (ř. 82 – ř. 81) : zvýšení (+) - daňová ztráta se zvyšuje, snížení (–) daňová ztráta se snižuje		

7. ODDÍL - Placení daně

84 Úhrn sražených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků (po slevách na dani)	277 350	
85 Na zbývajících zálohách zapláceno poplatníkem celkem		
86 Zaplacená daň stanovená paušální částkou podle § 7a zákona		
87 Sražená daň podle § 36 odst. 7 zákona (státní dluhopisy)		
88 Zajištěná daň plátcem podle § 38e zákona		
89 Sražená daň podle § 38f odst. 11 zákona		
90 Zaplacená daňová povinnost (záloha) podle § 38gb odst. 4 zákona		
91 Zbývá doplatit (ř. 74 – ř. 77 – ř. 84 – ř. 85 – ř. 86 – ř. 87 – ř. 88 – ř. 89 – ř. 90) : (+) zbývá doplatit, (–) zapláceno více	531 539	

PŘÍLOHY DAP:

Ve sloupci uveďte počet listů příloh.

RČ: 01 01 70

Název přílohy	
Příloha č. 1 - „Výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 zákona)“	1
Příloha č. 2 - „Výpočet dílčích základů daně z příjmů z pronájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)“	1
Příloha č. 3 - „Výpočet daně z příjmů ze zahraničí (§ 38f zákona) a daně po slevě“ včetně Samostatných listů 1. oddílu	1
Účetní závěrka poplatníka, který vede účetnictví	
Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění podle § 38f odst. 9 zákona	
„Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků a o sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění“ za příslušné zdaňovací období od všech zaměstnavatelů (např. podle § 38j odst. 3 zákona)	2
Doklad o poskytnutém daru	
Potvrzení o poskytnutém úvěru na bytové potřeby a o výši úroků z tohoto úvěru	
Potvrzení o zaplacených částkách na penzijní připojištění	
Potvrzení o zaplacených částkách na soukromé životní pojištění	
Potvrzení o zaplacené úhradě na další vzdělávání.	
Další přílohy výše neuvedené	
Počet listů příloh celkem	5

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO DAP JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ

V	dne	
---	-----	--

ÚDAJE O ZÁSTUPCI

Podpis poplatníka (zástupce)

Příjmení a jméno	Titul	Telefon / mobilní telefon
Adresa - obec	PSČ	Ulice / část obce
		Číslo popisné / orientační

Pokud DAP zpracovává daňový poradce, uveďte dále evidenční číslo osvědčení

VYPLNÍ FINANČNÍ ÚŘADZa finanční úřad přiznanou daňovou povinnost a ztrátu vyměřil¹⁾ ☐ – dodatečně vyměřil¹⁾ ☐ podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb.,

o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dne

ke dni

Podpis odpovědného pracovníka

ŽÁDOST O VRÁCENÍ PŘEPLATKU NA DANI Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Podle ust. § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, žádám o vrácení:

přeplatku na dani z příjmů fyzických osob Kč.

Přeplatek zašlete na adresu:

Přeplatek vraťte na účet vedený u č.

kód banky specifický symbol

Vlastník účtu měna, ve které je účet veden

V dne Podpis poplatníka (zástupce)

VYPLNÍ FINANČNÍ ÚŘAD

Otisk podacího razítka finančního úřadu

¹⁾ Označte křížkem odpovídající variantu²⁾ Údaj vyplňte, **pouze** máte-li kód rozlišení typu DAP v případech uvedených v § 38gb zákona a dále v případech uvedených v § 40 a v § 40b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

PŘÍLOHA č. 1

je součástí tiskopisu PŘÍZNÁNÍ k dani z příjmů fyzických osob
za zdaňovací období 2008 – 25 5405 MFin 5405 vzor č. 15 (dále jen „DAP“)

Rodné číslo: 0 1 0 1 / 7 0

Částky uveďte v celých Kč. Číselné hodnoty počítané v průběhu výpočtu daňové povinnosti jsou ukazatelé ve smyslu ustanovení § 46a odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a jejich zaokrouhlení se provádí s přesností na dvě desetinná místa.

Výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 zákona)

1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 zákona)

Příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí

Vedu daňovou evidenci ¹⁾		Vedu účetnictví ¹⁾		Uplatňuji výdaje procentem z příjmů ¹⁾	X
	poplatník	finanční úřad			
101 Příjmy podle § 7 zákona	4 750 000				
102 Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona	2 000 000				
103 (neobsazeno)					
104 Rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 101 – ř. 102) nebo výsledek hospodaření (zisk, ztráta)	2 750 000				
105 Úhrn částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona zvyšující – uveďte úhrn částek zvyšujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)	0				
106 Úhrn částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona snižující – uveďte úhrn částek snižujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)	0				
107 Část příjmů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (zisk), kterou rozdělujete na spolupracující osobu (osoby) podle § 13 zákona					
108 Část výdajů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (ztráta), kterou rozdělujete na spolupracující osobu (osoby) podle § 13 zákona					
109 Část příjmů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (zisk), která připadla na Vás jako na spolupracující osobu podle § 13 zákona					
110 Část výdajů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (ztráta), která připadla na Vás jako na spolupracující osobu podle § 13 zákona					
111 (neobsazeno)					
112 Váš podíl jako společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti. Vykáže-li společnost ztrátu, označte svůj podíl znaménkem mínus (–)					
113 Dílčí základ daně (ztráta) z příjmů podle § 7 zákona (ř. 104 + ř. 105 – ř. 106 – ř. 107 + ř. 108 + ř. 109 – ř. 110 – ř. 111 + ř. 112)	2 750 000				

2. Doplnující údaje (§ 7 zákona)

A. Údaje o obratu a odpisech

Roční úhrn čistého obratu

Uplatněné odpisy celkem

Z toho odpisy nemovitostí

--	--	--

B. Druh činnosti²⁾

Název hlavní (převažující) činnosti

Sazba výdajů
% z příjmů

Příjmy

Výdaje

CZ - NACE

průmyslová práva	40	3 750 000	1 500 000	
------------------	----	-----------	-----------	--

Název dalších činností

projektová činnost	50	1 000 000	500 000	
Celkem		4 750 000	2 000 000	

C. Údaje o podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti

RČ: 01 01 70

Datum zahájení činnosti Datum přerušení činnosti Datum ukončení činnosti Datum obnovení činnosti Počet měsíců činnosti

--	--	--	--	--

D. Tabulka pro poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci podle § 7b zákona

Vyplňte pouze v případě, vedete-li daňovou evidenci podle § 7b zákona. Údaje, prosím, vyplňte v celých Kč.

	Na začátku zdaňovacího období	Na konci zdaňovacího období
1. Hmotný majetek		
2. Peněžní prostředky v hotovosti*)		
3. Peněžní prostředky na bankovních účtech*)		
4. Zásoby		
5. Pohledávky včetně poskytnutých úvěrů a půjček		
6. Ostatní majetek*)		
7. Závazky včetně přijatých úvěrů a půjček		
8. Rezervy		

9. Mzdy	
---------	--

*) označené údaje jsou nepovinné

E. Úpravy podle § 5, § 23 zákona ²⁾

č. ř.	Popis úpravy podle § 5, § 23 zákona zvyšující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji	poplatník uvede v celých Kč
1.		
2.		
3.		
4.		

č. ř.	Popis úpravy podle § 5, § 23 zákona snižující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji	poplatník uvede v celých Kč
1.		
2.		
3.		
4.		

F. Údaje o účastnících sdružení ²⁾

Jste-li účastník sdružení, které není právnickou osobou, vyplňte údaje o ostatních členech sdružení					
	Jméno	Příjmení	DIČ	Podíl na příjmech v %	Podíl na výdajích v %
1.					
2.					
3.					

G. Údaje o spolupracující osobě ²⁾

Jste-li osoba, která rozděluje příjmy a výdaje podle § 13 zákona, uveďte údaje o spolupracující osobě				
	Jméno	Příjmení	DIČ (RČ)	Podíl na příjmech a výdajích v %
1.				
2.				

H. Údaje o osobě, která rozděluje příjmy a výdaje

Jste-li spolupracující osoba podle § 13 zákona, uveďte údaje o osobě, která na Vás rozdělila příjmy a výdaje				
	Jméno	Příjmení	DIČ	Podíl na příjmech a výdajích v %
1.				

I. Údaje o veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti ²⁾

Daňové identifikační číslo veřejné obchodní společnosti, kde jste společníkem, nebo komanditní společnosti, kde jste komplementářem, a výše Vašeho podílu v procentech	DIČ	%
--	-----	---

¹⁾ Z předtištěných možností v rámečku vyberte odpovídající variantu a označte křížkem²⁾ Údaje, pro které nedostačuje vyhrazené místo, uveďte na volný list a přiložte k tiskopisu

PŘÍLOHA č. 2

Rodné číslo: 0 1 0 1 / 7 0

je součástí tiskopisu PŘÍZNÁNÍ k dani z příjmů fyzických osob
za zdaňovací období 2008 – 25 5405 MFin 5405 vzor č. 15 (dále jen „DAP“)

Částky uveďte v celých Kč. Číselné hodnoty počítané v průběhu výpočtu daňové povinnosti jsou ukazatelé ve smyslu ustanovení § 46a odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a jejich zaokrouhlení se provádí s přesností na dvě desetinná místa.

Výpočet dílčích základů daně z příjmů z pronájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)

1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů z pronájmu (§ 9 zákona)

Příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a příjmy ze zdrojů v zahraničí

Uplatňuji výdaje procentem z příjmů (30 %) ¹⁾		Dosáhl jsem příjmů ze společného jmění manželů ¹⁾	
		poplatník	finanční úřad
201	Příjmy podle § 9 zákona	337 500	
202	Výdaje podle § 9 zákona	64 000	
203	Rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 201 – ř. 202) nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)	273 500	
204	Úhrn částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)		
205	Úhrn částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)		
206	Dílčí základ daně, daňová ztráta z pronájmu podle § 9 zákona (ř. 203 + ř. 204 – ř. 205)	273 500	
Rezervy na začátku zdaňovacího období		Rezervy na konci zdaňovacího období	

2. Výpočet dílčího základu daně z ostatních příjmů (§ 10 zákona)

Příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí

Druh příjmů podle § 10 odst. 1 zákona		Příjmy	Výdaje	Rozdíl (sloupec 2 – sloupec 3)	Kód ²⁾
1		2	3	4	5
1	prodej nemovitosti	2 500 000	1 528 500	971 500	
2				0	
3				0	
4				0	
Úhrn kladných rozdílů jednotlivých druhů příjmů		2 500 000	1 528 500	971 500	

	poplatník	finanční úřad
207	Příjmy podle § 10 zákona	2 500 000
208	Výdaje podle § 10 zákona (maximálně do výše příjmů)	1 528 500
209	Dílčí základ daně připadající na ostatní příjmy podle § 10 zákona (ř. 207 – ř. 208)	971 500

¹⁾ Označte křížkem odpovídající variantu

²⁾ Pokud jste uplatnil výdaje procentem z příjmů (týká se pouze zemědělské výroby), uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „p“. Pokud příjmy plynou z majetku, který je ve společném jmění manželů, uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „s“. Pokud příjmy plynou ze zdrojů v zahraničí, uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „z“.

PŘÍLOHA č. 3

je součástí tiskopisu P Ř I Z N Á N Í k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008 – 25 5405 MFin 5405 vzor č. 15 (dále jen „DAP“).

Rodné číslo: 0 1 0 1 / 7 0

Částky uveďte v celých Kč. Číselné hodnoty počítané v průběhu výpočtu daňové povinnosti jsou ukazatelé ve smyslu ustanovení § 46a odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a jejich zaokrouhlení se provádí s přesností na dvě desetinná místa.

Výpočet daně z příjmů ze zdrojů v zahraničí (§ 38f zákona)

Příjmy ze zdrojů v zahraničí – metoda zápočtu daně zaplacené v zahraničí

Podle § 38f odst. 7 zákona se metoda prostého zápočtu provádí za každý stát samostatně. Proto v případě, že Vám plynou příjmy z více států, použijte k výpočtu za každý další stát Samostatný list **Přílohy č. 3** zveřejněný na webové adrese <http://www.mfcr.cz>, v nabídce Daně a cla, Daně, Tiskopisy ke stažení.

Kód státu **AT**

	Vyplní v celých Kč	
	poplatník	finanční úřad
321 Příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž se použije metoda zápočtu	1 000 000	
322 Výdaje	500 000	
323 Daň zaplacená v zahraničí	152 462,00	
324 Koeficient zápočtu (ř. 321 – ř. 322) děleno ř. 42 výsledek vynásobte stem	7,92	
325 Z částky daně zaplacené v zahraničí lze maximálně započítat (ř. 57 násobeno ř. 324, děleno stem)	73 726,09	
326 Daň uznaná k zápočtu (ř. 323 maximálně však do výše ř. 325)	73 726,09	
327 Rozdíl řádků (ř. 323 – ř. 326)	78 735,91	
328 Daň uznaná k zápočtu (úhrn řádků 326 i ze samostatných listů)	73 726,09	
329 Daň neuznaná k zápočtu (úhrn řádků 327 i ze samostatných listů)	78 735,91	
330 Rozdíl řádků (ř. 57 – ř. 328)	857 158,91	

Příloha - § 6 Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky

Příjmení: Wagner

Jméno : Hans

RČ: 01 01 70

DIČ: CZ010170

Název plátce (zaměstnavatel)	Úhrn příjmů	Pojistné	Záloha na daň
stálá provozovna	1 500 000	384 418	236 475
ABC, a.s.	250 000	22 500	40 875
Celkem	1 750 000	406 918	277 350

Příloha - § 8 Příjmy z kapitálového majetku

Příjmení: Wagner

Jméno : Hans

RČ: 01 01 70

DIČ: CZ010170

Druh příjmů	Příjmy	Stát zdroje
úroky z půjčky	160 000	
Celkem	160 000	

Příloha - § 9 Příjmy z pronájmu

Příjmení: Wagner

Jméno : Hans

RČ: 01 01 70

DIČ: CZ010170

Pronajímaná věc (název nebo popis, adresa)	Příjmy v Kč	Výdaje v Kč
nemovitost	262 500	25 500
lod'	75 000	38 500
Celkem	337 500	64 000